

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2011

DANA KINDLOVÁ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

PODNIKOVÁ EKONOMIKA

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ.

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

Leden / 2012

JMÉNO A PŘÍJMENÍ / STUDIJNÍ SKUPINA

Dana Kindlová / PE28

JMÉNO VEDOUCÍHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ing. Marta Dykovská

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Prohlašuji tímto, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracovala samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použila pouze literární prameny v práci uvedené.

Datum a místo: 30. 10. 2011

podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu bakalářské práce ing. Martě Dykovské za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

**Daňové přiznání fyzické osoby a odpisy
jako významná položka daňových
nákladů ovlivňujících daňový základ**

The Income Tax Return by individuals and Depreciation as an Important
Item of Tax Costs Influencing the Tax Base

Autor: Dana Kindlová

Souhrn

Daně provázejí člověka celý život. Nejen v současnosti, v Čechách historie daní sahá hluboko do 10. století. Platbu v naturáliích již dávno vystřídala povinná platba v penězích. Aby mohl stát, dříve panovník, daně vybírat a zároveň měl přehled o splněné povinnosti poplatníků, vznikala a vzniká spousta zákonů, upravujících povinnosti daňových poplatníků.

Daňové přiznání fyzické osoby je povinnost daná zákonem. Pro některé drobné i větší podnikatele je každoroční povinnost noční můrou, pro některé běžná záležitost, kterou za ně vyřeší účetní či daňový poradce. Pomocí správně vedeného účetnictví není problém i v průběhu roku sledovat vývoj hospodářského výsledku a pomocí uznaných daňových nákladů snižovat daňový základ. Jednou ze zákonných možností snížení daňového základu jsou odpisy.

Cílem bakalářské práce je podrobné poznání a prezentace odpisů a jejich vliv na výši daňového základu s ohledem na velikost firmy fyzické osoby. Téma bakalářské práce je „Daňové přiznání fyzické osoby a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ“. Odpisy jsou spojeny s dlouhodobým majetkem firmy a dále se dělí na účetní a daňové. Je důležité je rozlišovat a také je důležité vědět, proč je rozlišovat.

Teoretická část bakalářské práce je zaměřena na podrobné zpracování a vysvětlení jak důležitých pojmů z oblasti daní, základní stavbu daňového základu a s tím související zpracování daňového přiznání, tak hlavně na podrobné vysvětlení teorie účetních a daňových odpisů.

Praktická část bakalářské práce rozkryje a přiblíží konkrétní zpracování daňových přiznání podnikající fyzické osoby, podrobný přehled odpisovaného majetku, jeho zatřídění a výpočet odpisů. V závěrečné kapitole se bakalářská práce pokusí zjistit vliv odpisů na daňový základ a výši vypočtené daně.

Summary

Taxes are part of our everyday lives. The history of taxes interferes from past into present within the Czech Republic. The payment in perquisites was replaced by obligatory payment in cash. Many new laws were and have been enacted, which govern taxpayers' obligations in order that the state, formerly ruler, could raise taxes and had the view of taxpayer's obligations.

The income tax return by individuals is a duty given by law. This annual duty is a nightmare for some small or bigger entrepreneurs or a quite ordinary matter for others, which is solved by an accountant or tax consultant. By means of correctly conducted accounts, it is possible to follow the progress of economic result within the financial year and by means of admitted tax costs to lower the tax base. Depreciation is one of legal possibilities of shortening the tax base.

The aim of this bachelor work is a detailed knowledge and presentation of depreciation and its influence upon the amount of tax base considering the size of native person's company. The main topic of this work is "The Income Tax Return by individuals and Depreciation as an Important Item of Tax Costs Influencing the Tax Base". Depreciation is connected to the fixed property of the company and is further divided into accounting and taxable depreciation. It is important to divide it and to know why and how to divide it.

The theoretical part of this work is focused on detailed processing and explanation of important terms connected to taxes, basic composition of tax base and accompanying tax declaration processing and further detailed explanation of the theory of accounting and taxable depreciation.

The practical part of this work opens and shows concrete tax declaration processing of self-employed native person, detailed statement of property amortised, its designation and calculation of depreciation. In the last chapter, the bachelor works tries to elicit the influence of depreciation upon the tax base and the amount of tax calculation.

Klíčová slova:

Daně, fyzická osoba, daňové přiznání, daňové náklady, odpisy.

Keywords:

Taxes, Natural Person, Tax Declaration, Tax Costs, Depreciation.

JEL Classification:

H200 - Taxation, Subsidies, and Revenue: General

H210 - Taxation and Subsidies: Efficiency; Optimal Taxation

K340 - Tax Law

Obsah

1 Úvod	1
1.1 Historie daní	2
1.2 Vývoj daní v poválečném Československu	3
2 Teoreticko-metodologická část práce	4
2.1 Daně	4
2.1.1 Daň, její vlastnosti, funkce, třídění a konstrukce	4
2.1.2 Daňový systém ČR	8
2.1.3 Daň z příjmů fyzických osob	9
2.2 Daňové přiznání fyzické osoby	11
2.2.1 Základní právní úprava	12
2.2.2 Osoby podávající přiznání k dani z příjmů	12
2.2.3 Způsob a termíny podání přiznání k dani z příjmů	12
2.3 Odpisy	13
2.3.1 Uplatnění daňových odpisů v daňovém přiznání FO	14
2.3.2 Rozlišení dlouhodobého majetku z účetního hlediska	14
2.3.3 Rozlišení dlouhodobého majetku z daňového hlediska	17
2.3.4 Účetní odpisy	20
2.3.5 Daňové odpisy	22
3 Analytická/praktická část práce	30
3.1 Odpisy ve firmě v letech 2005 – 2010	30
3.2 Druhy odpisovaného majetku, jeho ocenění, výpočet a výše odpisů	31
3.3 Daňová přiznání za roky 2005 – 2010	35
3.4 Objem odpisů ve vztahu k daňovému základu	37
4 Závěr	39
Literatura	1
Přílohy	4
Příloha č. 1 Tabulky ročních odpisových sazeb při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování	4
Příloha č. 2 Inventurní karta dlouhodobého hmotného majetku	5
Příloha č. 3 Výkaz zisku a ztráty 2007, první strana, vyčíslení odpisů	6
Příloha č. 4 Výkaz zisku a ztráty 2008, první strana, vyčíslení odpisů	7
Příloha č. 5 Výkaz zisku a ztráty 2009, první strana, vyčíslení odpisů	8
Příloha č. 6 Výkaz zisku a ztráty 2010, první strana, vyčíslení odpisů	9
Příloha č. 7 Tabulka vypočtených daňových odpisů pro majetek nezařazený v obchodním majetku firmy	10

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard
DAP	Přiznání k dani z příjmů fyzických osob
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DŘ	Daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.)
FO	Fyzická osoba
MFin	Ministerstvo financí ČR
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
SKP	Standardní klasifikace produkce
ZDP	Zákon o dani z příjmu (zákon č. 586/1992 Sb.)
ZoÚ	Zákon o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb.)

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 Odpisové skupiny podle ZDP.....	23
Tabulka č. 2 Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b- d)....	25
Tabulka č. 3 Koeficienty pro výpočet zrychlených odpisů.....	27
Tabulka č. 4 Výpočet zrychlených odpisů v roce 2003 – 2007 pro soubor movitých věcí.....	32
Tabulka č. 5 Výpočet zrychlených odpisů v roce 2007 – 2011 pro nákladní automobil.....	33
Tabulka č. 6 Výpočet zrychlených odpisů v roce 2007 – 2011 pro telefonní ústřednu.....	33
Tabulka č. 7 Výpočet zrychlených odpisů v roce 20107 – 2014 pro hodinky.....	34
Tabulka č. 8 Porovnání objemu odpisů ve vztahu k základu daně a vypočtené dani.....	37
Tabulka č. 9 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20%.....	Př. 1
Tabulka č. 10 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15%....	Př. 1
Tabulka č. 11 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10%....	Př. 1

Seznam grafů

Graf č. 1 Podíl jednotlivých druhů daní na celkových příjmech veřejného rozpočtu v roce 2010.....	7
---	---

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 Daňový systém ČR – schéma třídění daní 9

1 Úvod

Tématem této bakalářské práce je „Daňové přiznání fyzické osoby a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ“.

Daňové přiznání fyzické osoby je povinnost daná zákonem. Daně byly, jsou a budou... Pro některé drobné i větší podnikatele je každoroční povinnost noční můrou, pro některé běžná záležitost, kterou za ně vyřeší účetní či daňový poradce. Pomocí správně vedeného účetnictví není problém i v průběhu roku sledovat vývoj hospodářského výsledku a pomocí uznaných daňových nákladů snižovat daňový základ.

Jednou ze zákonných možností snížení daňového základu jsou odpisy. Odpisy představují širokou škálu možností, jak zvýšit daňové náklady. Odpisy jsou spojeny s dlouhodobým majetkem firmy a dále se rozlišují na účetní a daňové. Je důležité je rozlišovat a také je důležité vědět, proč je rozlišovat.

Cílem bakalářské práce je podrobné poznání a prezentace odpisů a jejich vliv na výši daňového základu s ohledem na velikost firmy fyzické osoby.

V praktické části se bakalářská práce bude zabývat konkrétními odpisy ve firmě vybrané fyzické osoby v letech 2005 – 2010, s přehledem jejich vlivu na skutečný daňový základ.

Při porovnání daňových přiznání, hospodářských výsledků a výstupů z účetnictví v určité časové řadě lze vidět využití i nevyužití možnosti snížení daňového základu pomocí odpisů. Zároveň lze vysledovat i odlišnosti při pořízení firemních vozidel buď formou leasingu, anebo na úvěr, které se zde objevují a významně ovlivňují výši daňového základu.

Z pohledu podnikající fyzické osoby jsou zákonné odpisy do jisté míry nepříjemnost, která jim zabraňuje uplatnit nákup dlouhodobého hmotného majetku ihned v nákladech a získat tím část pořizovací ceny ve formě snížení daní zpět. Tato bakalářská práce se pokusí najít odpověď na otázku, zda se opravdu jedná u malých podnikatelů o zákonnou bariéru, která jim znepříjemňuje podnikání.

1.1 Historie daní

Součástí úvodu k bakalářské práci je také krátký exkurz do historie daní. Daně se objevují již v hluboké historii¹. Jejich vznik je svázán se vznikem států, tzn. politicky a teritoriálně vymezených celků. Původně se jednalo o dobrovolné dávky, převážně v naturální podobě. V průběhu věků ovšem došlo k vývoji nejen lidstva, ale i jevů a procesů lidstvo provázejících, tudíž došlo i k vývoji daní.

Daně byly původně dobrovolné, ve formě naturálních dávek, jednalo se o nahodilý, nepravidelný příjem, který byl zcela účelový². Postupným vývojem se dospělo k tomu, že daň je povinná, státem vynucená dávka, vyplácená v peněžních jednotkách. Již se nejedná o účelovou dávku, ale o všeobecný, neúčelový zdroj příjmů státu. Zároveň se z daní vyvinul jeden z hlavních zdrojů příjmů státu. V rozložení jednotlivých daní dříve převažovaly u daní přímých daně majetkové a daně z hlavy, dnes je zcela převažující daň osobní důchodová. U nepřímých daní vývoj přeměnil původní akcízy a obrátové daně k dnes nejrozšířenější dani z přidané hodnoty.

Osobní důchodová daň je z pohledu historie celkem mladá. Objevila se poprvé v roce 1799 ve Velké Británii a byla určena k financování válek proti Napoleonovi. Po vítězství nad Napoleonem byla tato daň dočasně zrušena, ale válečné zadlužení, a s tím spojený nedostatek veřejných příjmů, donutil vládu opět daň zavést. V ostatních vyspělých zemích se osobní důchodová daň objevuje koncem 19. století a počátkem 20. století. V Rakousku, jehož součástí byly i České země, byla v roce 1812 zavedena tzv. pozemková daň, která se v roce 1820 rozpadla na daň domovní a zbytek daně pozemkové. Osobní důchodová daň byla v Rakousku-Uhersku zavedena v roce 1849.

¹ Ve staré češtině nacházíme slovo daň, odvozeno od slovního základu dáti, a berně od základu bráti, přičemž významově se obě slova neliší. V nejstarších obdobích našich dějin se těmito výrazy původně označovaly dobrovolné dary poddaných nejprve božstvům, později „dávání“ pro potřeby a na živobytí knížete a jeho družiny. Ty už tak dobrovolné nebyly.

² V Čechách se cla a daně vybírají od 10. až 11. století. Dochované záznamy hovoří o daních pozemkových, vybíraných jen příležitostně. Daň se nazývala *collecta generalis* nebo *berna* a vybírala se při korunovaci krále nebo, když se vladaři narodila dcera. Karel IV. vybíral např. tuto berni při svatbě v době královském, nebo v roce 1369 při připojení Dolní Lužice nebo v roce 1373, kdy bylo ke království připojeno Braniborsko. Král Václav IV. vybíral berni jen jednou, a to při příležitosti své korunovace.

V současné době existuje na světě pouze několik států, především se jedná o naftové velmoci nebo státy, jejichž výhradním příjmem je turistika, kde daň z důchodů není zavedena, protože se nejedná nezbytný příjem veřejných zdrojů.³

Daně měly původně velmi nízké sazby. Ovšem celosvětový vývoj ekonomiky, zejména po druhé světové válce přinesl i zvýšení daňových sazeb. V zemích jako je Velká Británie a USA sazby v 60. letech dosahovaly velmi vysokých hodnot (až 60%). K postupnému uvolňování daňových sazeb dochází v 80. letech.

1.2 Vývoj daní v poválečném Československu

V poválečném Československu byl po roce 1949 zcela zlikvidován dlouhodobě budovaný daňový a celní systém. Zcela byly zrušeny daňové úřady, jejich povinnosti převzaly národní výbory. Postupně byly zaváděny daně odpovídající centrálně plánovanému hospodářství, které zcela znemožňovaly soukromé podnikání, podporovaly monopol zahraničního i vnitřního obchodu, regulaci cen a postupně posilující kolektivizaci zemědělství.

Došlo i k nárůstu mimořádných a majetkových dávek, které byly původně vypsány jen pro poválečné období k nápravě škod.

Daň z příjmů, resp., daň ze mzdy byla poměrně jednoduchá – vycházelo se z hrubé mzdy a při zařazování do daňového pásma se přihlíželo k věku, rodinnému stavu a počtu dětí zaměstnance. Sazba daně byla progresivní v rozpětí 15 % a horní hranice dosahovala lehce nad 30%. Daň zahrnovala i všechny povinné platby pojištění.

Počátkem 90. let 20. století dochází i v Československu k zavedení osobní důchodové daně v souladu s potřebami tržní ekonomiky. K 1. 1. 1993 došlo v České republice k daňové reformě, jejímž cílem je zdanění globálního důchodu každého jednotlivce tak, aby nedocházelo k rozdílům ve zdanění příjmů pocházejících z různých zdrojů.⁴

³ Bahamy, Bahrain, Bermudy, Island, Kajmanské ostrovy, Kuvajt, Omán, Saudská Arábie, Sjednocené Arabské Emiráty, Uruguay.

⁴ KUBÁTOVÁ, K. (2006). *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI. Str. 163-165.

2 Teoreticko-metodologická část práce

„Vymáhat daně znamená škrabat husu tak, abychom získali co nejvíce peří s co nejmenším syčením.“⁵ Každá daň by měla být vybírána způsobem, který bude pro poplatníka co nejvíce pohodlný, protože se vlastně jedná o vztah zákazníka, který vládě platí za poskytované služby.⁶

2.1 Daně

2.1.1 Daň, její vlastnosti, funkce, třídění a konstrukce

Pojem „daň“ je v dnešní době znám všem lidem, ani děti v první třídě nemohou tvrdit, že toto slovo nikdy neslyšely. Daně představují jeden z příjmů do veřejného rozpočtu státu. Jedná se o transfer finančních prostředků od soukromého sektoru do sektoru veřejného.

Definice nám představí daň jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Jedná se o platbu neúčelovou a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v určených časových intervalech (např. pravidelná daň z příjmů, která se platí každoročně), nebo jde o platbu nepravidelnou a platí se jen za určitých okolností (např. platba daně za převod nemovitosti nebo daň darovací).⁷ V současnosti se vždy jedná o peněžní plnění.

Vlastnosti daně vycházejí především ze skutečnosti, že prostřednictvím daní jsou financovány veřejné statky, které jsou spotřebovávány všemi lidmi bez výjimky a bez možnosti určit, kdo, kolik a čeho spotřeboval:

- **Platba povinná** – nelze určit, kdo spotřebovává veřejné statky, proto musí daně platit povinně všichni, aby část veřejnosti pouze nevyužívala výhody, aniž by přispívala do společné pokladny.

⁵ Jean-Baptiste Colbert (1619-1683), francouzský ministr financí v době vlády Ludvíka XIV. (1665-1683); ve Francii zaváděl hospodářskou teorii merkantilismu, která pro něho znamenala jedinou cestu pro oživení francouzské ekonomiky. Prosazoval protekcionismus, kterým ochraňoval francouzský trh pomocí vysokých cel na dovážené zboží; podporoval zakládání manufaktur, rozšiřování dopravní sítě a budování nových přístavů. Za jeho působení byly založeny Východoindická a Západoindická společnost.

⁶ KOHOUT, P. (10. 3. 2008). *Smrt, daně a spravedlnost*. Kaleidoskop. <<http://www.finmag.cz/cs/finmag/kaleidoskop/smrt-dane-a-spravedlnost/>>.

⁷ KUBÁTOVÁ, K. (2006). *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI. Str. 16.

- **Platba daná zákonem** – protože platba daní představuje omezení osobní svobody jednotlivce, je nutno ji vymezit zákonem, aby byla v případě potřeby i vymahatelná.
- **Platba do veřejného rozpočtu** – tato vlastnost daní vychází z předpokladu, že z daní jsou hrazeny potřeby, které jsou společné (např. obrana státu), nebo se jedná o potřeby, které je účelnější hradit z veřejných rozpočtů (např. základní školství).
- **Platba nenávratná** – nejedná se o půjčku, ale zákonem stanovený povinný odvod, subjektu platbou daně nevzniká žádný konkrétní nárok.
- **Platba neekvivalentní** – výše odvedené daně nemá žádný vztah ke skutečně spotřebovaným veřejným statkům.
- **Platba neúčelová** – nikdy nelze přesně stanovit, které peníze budou použity na jaký účel. Poplatník může jen tiše doufat, že stát s jeho daněmi naloží moudře a hospodárně ku prospěchu celé společnosti.

Moderní daně jsou nástrojem hospodářské politiky státu a kromě funkce naplnění veřejných rozpočtů plní celou řadu **funkcí**:

- **Funkce fiskální** – jedná se o primární funkci daní naplnit veřejný rozpočet. Tato funkce musí být vždy zachována.
- **Funkce alokační** – působí vždy tam, kde selhává efektivnost tržních mechanismů (nejvhodnějším příkladem je plošné očkování, kdy užitek jedince z očkování se násobí počtem očkovaných lidí z jeho okolí, kteří jsou tím pádem imunní vůči onemocnění). Alokační funkce daní ale může působit i opačně, kdy znevýhodňuje spotřebu nebo výrobu určitých statků (v současné společnosti je jasným příkladem spotřební daň z cigaret nebo alkoholu).
- **Funkce redistribuční** – prostřednictvím daní jsou zmírňovány rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů tak, že jsou vybírány daně ve větší míře od bohatých a stát může prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším. Stejně tak lze redistribuovat z bohatších regionů do chudších.
- **Funkce stimulační** – protože jsou daně vnímány jako omezení svobody subjektu, újma na jeho příjmech, stát poskytuje různé formy daňových úspor (např. daňové prázdny na podporu podnikání a investic nebo snížení podnikatelského rizika možností uplatnění snížení základu daně o ztrátu

z podnikání z minulých let) nebo naopak subjekty vystavuje vyššímu zdanění (podobně jako u alokační funkce se jedná o vyšší zdanění alkoholických nápojů a cigaret, které poškozují lidské zdraví).

- **Funkce stabilizační** – měla by sloužit ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu a velmi úzce souvisí s rozpočtovou kázní, kdy je možno v časech dobrých vytvářet rezervu pro časy horší. Ne vždy ale současná politická garnitura dokáže tuto rozpočtovou kázeň udržet.

Z uvedených vlastností a funkcí daní vyplývá nejen to, jaký objem finančních prostředků bude vybrán prostřednictvím daní, ale také to, jak tyto daně působí na ekonomické subjekty a domácnosti, od koho a kdy se daně vyberou, jak bude výše daňových odvodů pro ekonomické subjekty a domácnosti zatěžující. Z těchto požadavků vzniká složitá **konstrukce daně**, jejíž prvky je nutno posuzovat ve vzájemných souvislostech:

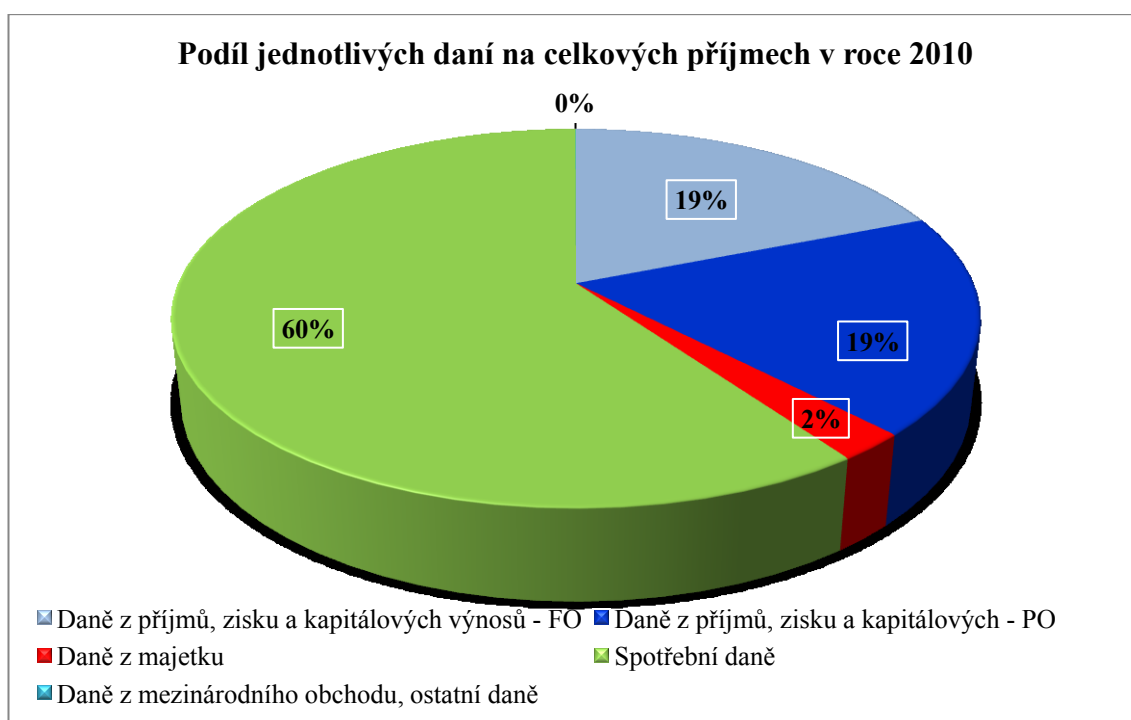
- **Daňový subjekt** – na rozdíl od historie, v moderních daňových systémech platí všeobecná daňová povinnost. „*Daňový subjekt je podle zákona osoba povinná strpět, odvádět nebo platit daň.*“⁸ Daňové subjekty z hlediska daňové techniky dělíme na daňové poplatníky (jeho předmět – zejména příjem nebo majetek je podroben dani) a daňové plátce (jedná se o daňový subjekt, který je povinen ze zákona odvést do veřejného rozpočtu vybranou daň od jiných subjektů nebo daň sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností).
- **Předmět daně** – jedná se o veličinu, ze které je daň vybírána. Většinou jeho stručné vymezení je součástí názvu daňového zákona, který upravuje tu kterou daň. Jsou vymezeny čtyři okruhy předmětů daně – historicky nejstarší **daně z hlavy** (v současném daňovém systému České republiky je asi nejvýraznějším příkladem daně z hlavy platba poplatků za zajištění komunálních odpadů, která je stanovena obcí na každého občana). Druhým okruhem jsou daně **majetkové**, které mají také svoji dlouhou historii. Ovšem v celkové skladbě daní mají pouze doplňkový charakter. Vybírány jsou prostřednictvím poplatníků. **Daně ze spotřeby**, které představují třetí okruh předmětu daně, také v historii prošly dlouhým vývojem. Jedná se o daně zahrnuté do ceny zboží, služeb, které jsou

⁸ VANČUROVÁ, A. - LÁCHOVÁ, L. (2010). Praha: I. VOX. Str. 13.

vybírány prostřednictvím plátce daně. Vývoj této daně v posledních desetiletích spěje ke zvyšování podílu daní ze spotřeby v celkové skladbě daní. Můžeme k nim přiřadit i daně *ekologické* a patří sem i daně z užívání, které jsou v České republice představovány daní *silniční*.

- **Důchodové, resp. daně z příjmů** – relativně nejmladší objekt zdanění, ovšem typ daní, se kterým se nejvíce pojí stimulační funkce daní. Osobní důchodová daň, v České republice daň z příjmů fyzických osob je jeden z nejdůležitějších redistribučních kanálů, avšak podíl těchto daní na daňových příjmech v posledních letech klesá.

Graf č. 1 Podíl jednotlivých druhů daní na celkových příjmech veřejného rozpočtu v roce 2010



Zdroj: MFČR, http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vlad_fin_stat_62902.html; vlastní úprava.

Z uvedeného grafu vyplývá skutečnost, že největší podíl na vybraných daních tvoří opravdu spotřební daně. Cca 38 % příjmu tvoří daně z příjmu v přibližně shodném podílu mezi daněmi z příjmu fyzických osob a daněmi z příjmu právnických osob.

Stejně tak je vidět i rozdělení na *daně přímé*, které jsou tvořeny daněmi důchodovými, resp. daněmi z příjmu a daněmi majetkovými. *Daně nepřímé* jsou prezentovány daněmi spotřebními. Široké vymezení předmětu daně tak, aby byl definován co nejpřesněji, si vyžádalo doplnění nástrojem *vynětí z předmětu daně* (určuje hranici, za kterou

již předmět daně nesahá, používá se vždy tam, kde není možné přesně definovat předmět daně, nebo tam, kde je potřeba rozlišit předměty několika daní; zvyšuje právní jistotu daňového subjektu) a *osvobození od daně* (definuje tu část předmětu, kterou daňový subjekt není povinen a většinou ani oprávněn zahrnout do základu daně).

2.1.2 Daňový systém ČR

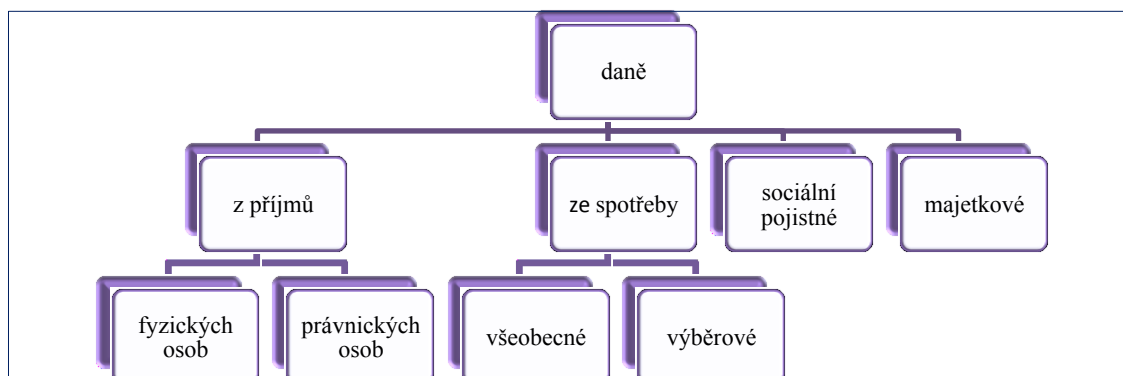
Daňový systém představuje souhrn všech daní, které se na daném území vybírají na základě zákonných předpisů. Zcela úzce tento pojem souvisí s termínem „*daňová kvóta*“, což je podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu. Tento ukazatel, jehož metodika je dána OECD, slouží i k mezinárodnímu srovnávání. Rozlišujeme daňovou kvótu čistou (obsahuje daně jen v právním slova smyslu), daňovou kvótu složenou (tato obsahuje všechny zákonem dané odvody, které odpovídají ekonomickému pojetí daně) a dále konsolidovanou daňovou kvótu, která právě podle metodiky OECD vylučuje z objemu odvedených daní sociální pojistné zaměstnanců státního sektoru, protože jejich mzdy jsou hrazeny ze státního rozpočtu, potažmo tedy z vybraných daní. Aby byla naplněna podmínka představy Jean-Baptisty Colbera (viz. Poznámka pod čarou č. 5), musí řádný daňový systém splňovat základní požadavky na něj kladené:

- ***Daňová spravedlnost*** – každý subjekt, který přispívá do veřejného rozpočtu, by měl platit takovou část ze svých příjmů, která odpovídá především jeho možnostem, v tom případě mluvíme **principu platební schopnosti**, a potom podle prospěchu, který poplatník získává ze spotřeby veřejných statků, v tomto případě mluvíme o **principu prospěchu**.
- ***Daňová efektivnost*** – představuje požadavek na snížení ztráty užitku daňového poplatníka v návaznosti na výnos veřejných prostředků. S tímto souvisí administrativní náklady výběru daní, které můžeme rozdělit na přímé (vznikají v přímé souvislosti s výběrem daní na úrovni státních složek) a náklady nepřímé, které vznikají daňovým poplatníkům v souvislosti s platbou daní (náklady na vlastní vzdělání, popř. náklady na daňového poradce, či účetní, kteří pomohou s výpočtem daní). Se zvýšením efektivnosti daní souvisí požadavek na **jednoduchost a jednoznačnost** daňových předpisů a s tím související požadavek na **právní perfektnost**. Nejednoznačnost, složitý právní výklad

daňových zákonů, to vše přispívá k vyhledávání možností pro obcházení daňových zákonů, krácení daňové povinnosti, a tím ke snižování kreditu účelu daňové povinnosti.

Daňový systém v České republice rozeznává daně dle následujícího přehledu roztržiděné podle předmětu zdanění podle metodiky OECD:

Obrázek č. 1 Daňový systém ČR – schéma třídění daní



Zdroj: VANČUROVÁ, A. - LÁCHOVÁ, L. (2010). Praha: 1. VOX. Str. 47. Vlastní úprava.

2.1.3 Daň z příjmů fyzických osob

Z pohledu této bakalářské práce je z daňového systému ČR podstatná daň z příjmu fyzických osob. Jedná se o osobní důchodovou daň, zdaňovacím obdobím daně z příjmu fyzických osob je vždy kalendářní rok. Právní úprava daně z příjmu fyzických osob je dána zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Poplatníkem daně z příjmu fyzických osob jsou všechny fyzické osoby, dělíme je na dvě skupiny: *daňový rezident* (tuzemec, osoba, která má na území ČR trvalé bydliště, nebo se na území ČR zdržuje alespoň 183 dní v roce; dani z příjmů podléhá svými celosvětovými příjmy) a *daňový nerezident* (cizozemec, jedná se o osoby, které nejsou daňovými rezidenty, dani z příjmů podléhají pouze svými příjmy na území ČR, tzn., mají omezenou daňovou povinnost).

Předmětem daně z příjmů jsou veškeré příjmy fyzických osob peněžní i nepeněžní, kdy dochází ke zvýšení majetku poplatníka. Předmětem daně z příjmů nejsou *příjmy vyňaté* z předmětu daní (především daně z dědictví, příjmy získané darem s výjimkou darů získaných v souvislosti se závislou činností nebo podnikáním a také úvěry

a půjčky. Existuje celá řada *osvobozených příjmů*, které také nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob. Jedná se celkem o více než 50 taxativně vyjmenovaných druhů příjmů, které specifikuje §4 ZDP. Nejdůležitějšími osvobozenými příjmy jsou především příjmy sociální, zejména sociální dávky, příjmy ze zdravotního a nemocenského pojištění, stipendia, a hlavně pravidelně vyplácené důchody (tyto jsou od daně osvobozeny do výše 288 000,- Kč). Dalšími osvobozenými příjmy jsou náhrady škody, které nemají vztah k podnikání, ani jiné samostatné výdělečné činnosti, a také příjmy z prodeje majetku, který rovněž nemá souvislost s podnikáním a který vyhovuje časovému testu.

Základ daně (§5 ZDP) tedy je souhrnem všech příjmů po vyloučení příjmů vyňatých a příjmů osvobozených od daně. Toto vyjádření je velmi zjednodušené, neboť základ daně z příjmů fyzických osob se skládá z pěti dílčích základů daně. Toto rozdělení přinesla nutnost odlišení příjmů podle využitelnosti, možnost stanovit pravidla pro uplatnění výdajů souvisejících s příjmy u jednotlivých dílčích základů daně:

- **Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§6 ZDP)** – u této skupiny příjmů nelze uplatnit výdaje, naopak daňový základ se zvyšuje o odvody sociálního a zdravotního pojištění, které za své zaměstnance platí zaměstnavatel.
- **Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (§7, 7a, 7b ZDP)** – u této skupiny příjmů platí velice rozsáhlá pravidla a možnosti uplatnění výdajů snižujících daňový základ, takže konečným výsledkem tohoto dílčího základu daně může být záporný.
- **Příjmy z kapitálového majetku (§8 ZDP)** – pro tento dílčí základ daně opět platí zákaz uplatnění souvisejících nákladů, dílčí základ daně nemůže být záporný.
- **Příjmy z pronájmu (§9 ZDP)** – u tohoto dílčího základu daně lze uplatnit související výdaje a tento daňový základ může nabývat záporných hodnot.
- **Ostatní příjmy (§10 ZDP)** – u tohoto dílčího základu daně je umožněno odečítat související náklady dle druhu příjmů, ale pouze do výše skutečných příjmů, takže dílčí základ daně nemůže nabývat záporných hodnot.

Při stanovení celkového daňového základu se bude vycházet nejprve z výpočtu dílčích základů příjmů z podnikání + dílčí základ z příjmů z kapitálového majetku + (-) dílčí základ z příjmů z pronájmu + dílčí základ z ostatních příjmů. Takto vypočtený částečný

daňový základ může nabývat i záporné hodnoty. Nakonec se vypočte dílčí základ z daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, který musí dosahovat kladných hodnot, a k tomuto přičteme kladný výsledek součtu dalších čtyř dílčích základů. Pokud výsledek součtu těchto čtyř dílčích základů je záporný, nelze jej uplatnit pro snížení dílčího základu daně z příjmu ze závislé činnosti. Může být vyčíslen jako ztráta v příslušných dílčích základech a uplatněn pro snížení příslušných daňových základů v následujících daňových obdobích. Z tohoto postupu vyplývá jedno ze základních pravidel výpočtu daně z příjmů: „*Základ daně z příjmů fyzických osob nemůže být nižší než dílčí základ daně ze závislé činnosti a funkčních požitků.*“⁹

Vypočtený daňový základ se na základě zákonných úprav snižuje o *nestandardní odpočty podle §15 ZDP* (úroky z úvěrů na bytové potřeby, dary na veřejně prospěšné účely, pojistné na soukromé životní pojištění a příspěvky na penzijní připojištění, dále sem patří zaplacené členské příspěvky člena odborového hnutí a v neposlední řadě daňová ztráta; fyzické osoby mohou využít odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje).

Sazba daně (§16 ZDP) z příjmů v ČR od roku 2008 je lineární ve výši 15%. Vypočtená daň z daňového základu poníženého o nestandardní odpočty pomocí daňové sazby je dále upravena pomocí standardních slev na dani, které jsou v ČR od roku 2006 stanoveny jako absolutní. Kompletní přehled standardních slev na dani řeší § 35 ZDP, pro daň z příjmů fyzických osob platí zejména ustanovení § 35ba ZDP (odpočet na poplatníka, na manželku bez vlastních příjmů, na invaliditu, ad.) a § 35c ZDP (odpočet na vyživované děti ve společné domácnosti včetně daňového bonusu).

2.2 Daňové přiznání fyzické osoby

Konec roku, podnikatele zajímá hospodářský výsledek roku a zároveň se na obzoru objevuje strašák v podobě „papírů“. Daňové přiznání.... Malý živnostník je dnes schopen si zpracovat daňové přiznání sám, podnikatelé s malou či větší firmou mají své

⁹ VANČUROVÁ, A. - LÁCHOVÁ, L. (2010). Praha: I. VOX. Str. 143.

účetní, popřípadě celé ekonomické oddělení, které jim zpracuje podklady a daňový poradce zajistí jeho správné vyplnění.

2.2.1 Základní právní úprava

Právní úprava daňového přiznání je dána několika zákony České republiky. Formální stránku daňového přiznání, tzn., jak bude vypadat, členění tiskopisu, určené přílohy, termíny podání daňového přiznání řeší zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Samotný obsah daňového přiznání je dán především zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a dále např. zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu. U podnikatelů, plátců DPH a silniční daně, je stanovení daňového základu dotčeno i zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákonem ČNR č. 16/1992 Sb., o dani silniční.

2.2.2 Osoby podávající přiznání k dani z příjmů

§ 38g ZDP upřesňuje, ***kdo je povinen podat daňové přiznání***: především se jedná o všechny osoby, jejichž roční příjem přesáhl 15 000,- nebo je k tomu vyzval finanční úřad, a také osoby, které vykazují daňovou ztrátu, kterou by mohli případně odečítat v následujících obdobích. Daňové přiznání také musí podávat daňoví nerezidenti, kteří chtějí uplatňovat slevy na dani (např. na dítě) nebo některé odečitatelné položky (např. úroky z hypotéky), a dále také osoby, které obdržely mzdu za uplynulé období, která nebyla zdaněna. Zaměstnanci v převážné většině daňové přiznání nepodávají, roční zúčtování daní probíhá prostřednictvím zaměstnavatele. Jako u všech zákonem daných podmínek i zde se vyskytují určité výjimky, na jejichž základě jsou zaměstnanci povinni podat daňové přiznání.

2.2.3 Způsob a termíny podání přiznání k dani z příjmů

Daňový řád určuje ***termín podání daňového přiznání***. Podnikající fyzická osoba má zdaňovací období 12 měsíců a podle §136 DŘ je tato osoba povinna podat daňové přiznání nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V roce 2011 pro daňové přiznání za rok 2011 byl tento nejzazší termín 1. 4. 2011. Pokud je osoba podávající daňové přiznání povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo

daňové přiznání zpracovává a podává daňový poradce, prodlužuje se lhůta k podání daňového přiznání na 6 měsíců, takže v roce 2011 musela být takto podávaná daňová přiznání za rok 2010 odevzdána nejpozději 1. 7. 2011. Zároveň musí být dodržena zákonná podmínka, že plná moc udělená daňovému poradci pro zpracování a podání daňového přiznání musí být uplatněna u příslušného správce daně před uplynutím první lhůty 3 měsíců pro podání daňového přiznání. Daňové přiznání lze podat buď v klasické papírové formě přímo na podatelně příslušného finančního úřadu popřípadě poslat poštou, nebo lze využít elektronickou cestu v případě, že má poplatník datovou schránku nebo má zřízen elektronický podpis. U všech těchto možností musí být dodrženy termíny podání.

Vypočtená daň se musí uhradit nejpozději v termínech shodných s termíny pro podání daňového přiznání. Daň lze zaplatit přímo na pokladně příslušného finančního úřadu (s dodržением hotovostního limitu 500 000,- u jednoho poplatníka za jeden pracovní den), bankovním převodem nebo poštovní složenkou (§ 163 DŘ). Za den platby (§ 166 DŘ) se považuje u hotovostních plateb den úhrady do pokladny finančního úřadu, resp. správce daně, u bezhotovostních plateb a plateb prostřednictvím poštovních složenek se za den úhrady považuje den připsání konkrétní částky na účet správce daně. Daň se platí v české měně příslušnému správci daně.

2.3 Odpisy

Každý podnikatel při své činnosti využívá svůj majetek (aktiva), a to jeho dvě základní složky – majetek krátkodobý a majetek dlouhodobý. Z charakteristiky krátkodobého majetku vyplývá skutečnost okamžité spotřeby, proto je spotřeba tohoto majetku účtována přímo do nákladů.

V případě dlouhodobého majetku je účetní i daňová spotřeba rozložena do několika účetních i zdaňovacích období, a proto nelze celou pořizovací (vstupní) cenu dlouhodobého majetku zahrnout do nákladů, resp. do spotřeby v jediném účetním a zdaňovacím období. Vstupní cena je do nákladů přenášena postupně v několika obdobích, a to prostřednictvím odpisů dlouhodobého majetku. Odpis vyjadřuje trvalé

snížení hodnoty dlouhodobého majetku, je peněžním vyjádřením jeho trvalého opotřebení za určité období. Odpisy jsou základním nástrojem metody opatrnosti a účtují se do nákladů. Celková výše odpisů za několik období je vyjádřena oprávkami. Zůstatková cena majetku se vypočte jako rozdíl mezi pořizovací cenou a kumulací odpisů, tedy oprávkami.

Ze své podstaty odpisy plní tři základní funkce – jsou významnou nákladovou položkou, která ovlivňuje hospodářský výsledek účetní jednotky i ziskovost jednotlivých produktů, zároveň slouží k vyjádření hodnoty dlouhodobého majetku, a tím přispívá k poctivému zobrazení hospodářské situace účetní jednotky, a v neposlední řadě je významným interním zdrojem financování.

2.3.1 Uplatnění daňových odpisů v daňovém priznání FO

Daňové odpisy v daňovém priznání fyzické osoby nejsou vyjádřeny samostatně, jsou součástí nákladů, které snižují daňový základ. Jejich vyčíslení je součástí výkazu zisku a ztráty, která je nedílnou součástí účetní závěrky. Tato je základním podkladem pro stanovení daňového základu pro výpočet daně z příjmu fyzických osob. Právní úpravu odpisů řeší § 26 až 32 ZDP. Osoby, které uplatňují náklady procentem z příjmů, nemohou snižovat daňový základ i o odpisy, protože se předpokládá, že takto vypočtené náklady zahrnují všechny náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, včetně odpisů pořízeného majetku. Odpisy dlouhodobého majetku se dělí na dvě skupiny – odpisy účetní a odpisy daňové. Z tohoto hlediska je nutné dělit i dlouhodobý majetek.

2.3.2 Rozlišení dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Dlouhodobý majetek z účetního hlediska definuje § 19 odst. 7 ZoÚ, který jej charakterizuje jako majetek, jehož doba použitelnosti, resp. sjednaná doba splatnosti v případě vzniku účetního případu je delší než 1 rok. Majetek, který nevyhovuje této definici, je považován za krátkodobý. Může nastat situace, že použitá kritéria nejsou pro stanovení povahy majetku využitelná, potom platí, že pro určení povahy majetku je rozhodující záměr účetní jednotky, se kterým byl majetek pořízován. Podle doplňující vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., § 6-8 se dlouhodobý majetek dále člení:

- *Dlouhodobý nehmotný majetek (§ 6)* – zřizovací výdaje účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software, ocenitelná práva a goodwill. Od data novelizace této vyhlášky, tj. od 5. 10. 2005 sem patří i povolenky na emise a preferenční limity. Za dlouhodobý nehmotný majetek se také považuje technické zhodnocení od částky stanovené ZDP.
- *Dlouhodobý hmotný majetek (§ 7)* – zahrnuje pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím, dále sem patří bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění stavby, otevírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., zákon o vlastnictví bytů, bez ohledu na výši ocenění předměty z drahých kovů, samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. O samostatných movitých věcech a souborech, pokud nejsou vykázána jako DHM, protože pořizovací cena je nižší než limit stanovený účetní jednotkou, se účtuje jako o zásobách a považují se za drobný hmotný majetek. Další složkou dlouhodobého hmotného majetku jsou dospělá zvířata a jejich skupiny, rovněž s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. I zde dochází k možnosti, že dospělá zvířata s dobou použitelnosti delší než 1 rok, které se nevykazují jako DHM, jsou účtována jako zásoby. Speciální složkou dlouhodobého hmotného majetku jsou pěstitelské celky trvalých porostů (ovocné stromy nebo keře na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru a v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar a také trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí). Součástí DHM je tzv. jiný dlouhodobý hmotný majetek, což bez ohledu na výši ocenění zahrnuje ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. 1. 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a dalších podmínek §56 odst. 2 a 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., dále sem patří umělecká díla, která nejsou součástí stavby, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci a jejich soubory stanovené zvláštními předpisy, jako je např. zákon č. 122/200 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy, apod.

- *Dlouhodobý finanční majetek* – jedná se o další složku dlouhodobého majetku, ovšem z hlediska účetních odpisů zcela bezpředmětnou, protože § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500/2000 Sb. odpisy finančního majetku zcela zakazuje.

Dlouhodobý hmotný majetek pro účely účetních odpisů musí být řádně oceněn podle platných zákonných norem a také musí být správně stanoven okamžik, kdy se hmotný a nehmotný majetek stává dlouhodobým, protože od tohoto okamžiku začíná doba jak účetního, tak daňového odpisování.

Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska řeší § 24 – 27 ZoÚ, které doplňuje § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Majetek se oceňuje ke dvěma základním okamžikům:

- *K okamžiku uskutečnění účetního případu (§ 25 ZoÚ)* – v tomto případě lze k ocenění použít některý ze tří základních způsobů oceňování: **pořizovací cenu** (dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se ocení pořizovací cenou, která se skládá ze základní ceny majetku pořízeného za úplatu a nákladů spojených s pořízením majetku, které upravuje § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.), vlastní náklady (tento způsob ocenění se použije pro ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného vlastní činností) a dále reprodukční pořizovací cenu (určena pro ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného bezúplatně, např. dary nebo inventarizační přebytky, nebo v případě, že nelze zjistit náklady na jeho vytvoření vlastní činností; od 1. 1. 2009 platí, že kulturní památky, předměty kulturní povahy, muzejní sbírky a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací hodnota, se oceňují hodnotou 1,- Kč).
- *Ke konci rozvahového dne nebo jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (§ 27 ZoÚ)* – toto oceňování se nepoužije u odpisovaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku u zcela běžných podnikatelských subjektů, takže z pohledu této bakalářské práce není podstatný.

Výše ocenění jednotlivého odpisovaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se zvyšuje o technické zhodnocení; v případě finančního leasingu se pořizovací cena majetku převzatého do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odpisované

uživatelé v průběhu užívání a dále se pokračuje v odpisování ze zvýšené pořizovací ceny. Zároveň se ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení snižuje o výši dotace na pořízení majetku nebo o dotace poskytované na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.

Stanovení data, resp. správného okamžiku, od něhož je možné považovat hmotný a nehmotný majetek za dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a zahájit z účetního hlediska jeho odpisování stanoví § 6 odst. 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb.¹⁰ u nehmotného majetku a § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb.¹¹

2.3.3 Rozlišení dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Rozlišení dlouhodobého majetku z daňového hlediska není úplně totožné s rozlišením podle hlediska účetního. ZDP hovoří pouze o hmotném a nehmotném majetku, přičemž z definice tohoto majetku vyplývá, že se jedná o majetek dlouhodobý:

- *Hmotný majetek daňově odpisovaný je definován v § 26 odst. 2 ZDP – samostatné movité věci popř. jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000,- Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok; budovy, doby, byty a nebytové prostory, vymezené zvláštním předpisem jako samostatné jednotky; stavby s vyjmenovanými výjimkami (provozní důlní díla, drobné stavby na pozemcích sloužící k plnění funkcí lesa, oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti); dále celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky podle § 26 odst. 9 ZDP; dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena podle § 29 ZDP je vyšší než 40 000,- Kč; jiný majetek, který je vymezen § 26 odst. 3 ZDP. Za hmotný majetek z daňového hlediska nejsou považovány zásoby. Za samostatné movité*

¹⁰ Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení.

¹¹ Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně nepostupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které již před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.

věci se považují i výrobní zařízení, předměty sloužící k provozování služeb a účelová zařízení a předměty, které tvoří jeden funkční celek s budovou, i když s ní jsou pevně spojeny. Soubory movitých věcí je nutné evidovat zvlášť, aby byly zajištěny všechny průkazné skutečnosti (technické i hodnotové údaje) o jednotlivých věcech v souboru. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle funkce hlavního předmětu. Případné pochybnosti o správném zařazení majetku, který je pevně spojen s budovou, do odpisové skupiny řeší pokyn Ministerstva financí D-300.

- *Nehmotný majetek daňově odpisovaný vymezuje § 32a odst. 1 ZDP* – jedná se především o zřizovací výdaje, nehmotné výsledky vývoje a výzkumu, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden jako nehmotný vymezený zvláštním předpisem, jestliže veškerý tento zmíněný majetek byl nabyt úplatně, vkladem společníka (i tichého) nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo došlo k jeho získání vytvořením vlastní činností za účelem obchodování s tímto majetkem nebo k jeho opakovanému poskytování. Vstupní cena daňově odpisovaného nehmotného majetku musí být vyšší než 60 000,- Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Tímto se rozumí doba, po kterou je nehmotný majetek využíván k současné činnosti nebo uchováván pro další činnost, či jako podklad nebo součást zdokonalovaných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků. Za nehmotný majetek daňově odpisovaný se podle § 32a odst. 2 ZDP nepovažuje goodwill, povolenky na emise a preferenční limit, zejména limity podle zákona č. 256/2000 Sb., O státním zemědělském intervenčním fondu.

Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska upravuje § 29 ZDP s využitím § 25 odst. 5 ZoÚ a zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. § 29 odst. 1 ZDP upřesňuje vstupní cenu hmotného majetku pro daňové účely:

- **Pořizovací cena** – pro úplatně nabytý majetek s výjimkou některých automobilů (do konce roku 2007 platilo omezení podle § 29 odst. 10 ZDP, které limitovalo výši vstupní ceny do 1 500 000,- Kč); při odkoupení najatého majetku, kde nájemce odepisoval technické zhodnocení, je součástí vstupní ceny i zůstatková hodnota technického zhodnocení; u nemovitého majetku, který

fyzická osoba pořídila úplatně v době delší než 5 let před vložením do obchodního majetku firmy nebo delší než 5 let před započítáním pronájmu, se vstupní cenou rozumí cena reprodukční; pokud byl nemovitý majetek pořízen úplatně v době kratší než 5 let před vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před započítáním pronájmu, pořizovací cena se zvyšuje o prokazatelné náklady spojené s opravou a technickým zhodnocením tohoto majetku; u movitého majetku pořízeného v době delší než 1 rok před vložením do obchodního majetku je vstupní cenou cena reprodukční s výjimkou majetku pořízeného formou finančního pronájmu s následnou koupí tohoto předmětu.

- **Vlastní náklady** – použijí se u majetku, který byl pořízen nebo vyroben ve vlastní režii. I zde platí ustanovení o reprodukční pořizovací ceně u nemovitostí s časovým testem pořízení v době delší než 5 let a navýšení hodnoty pořizovací ceny o prokazatelné náklady spojené s pořízením majetku v případě časového testu pořízení v době kratší než 5 let před vložením do obchodního majetku.
- **Hodnota nesplacené pohledávky** – zajištění převodem práva podle § 533 občanského zákoníku, ve znění zákona č. 509/1991 Sb.
- **Reprodukční pořizovací cena** – platí pro ostatní případy, zjišťuje se podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. U nemovité kulturní památky se reprodukční pořizovací hodnota stanoví jako cena stavby podle § 169 vyhlášky č.178/1994 Sb. bez přihlídnutí ke kategorii kulturní památky, jejímu historickému stáří a ceně uměleckých děl, které jsou součástí stavby. V případě poplatníka, který má příjmy z pronájmu podle § 9 ZDP, je nutno stanovit reprodukční pořizovací cenu již při zahájení pronájmu.
- **Při nabytí majetku darováním nebo děděním** – vstupní cena je rovněž stanovena podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Výše ocenění, resp. vstupní cena hmotného majetku se snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu (potažmo z rozpočtů krajů a obcí, státních fondů, grantů podle zvláštních právních předpisů, apod.), pokud se tyto finanční prostředky neúčtují ve prospěch výnosů. Podobný postup platí i pro oceňování majetku vytvořeného vlastní činností.

2.3.4 Účetní odpisy

Účetní odpisy pro definované účetní jednotky řeší především § 25 odst. 3 ZoÚ. Zde je zakotvena povinnost účetních jednotek odepisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, protože tím je zajištěna ke konci rozvahového dne skutečnost, že majetek účetní jednotky je zobrazen ve skutečné hodnotě, účetní jednotka dostala povinnosti dodržovat zásadu opatrnosti při zobrazování skutečného stavu vykazovaného majetku.

„Účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty (dlouhodobého) majetku. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebenosti majetku.“¹²

Doba účetního odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je v pravomoci účetní jednotky, vychází ze skutečné doby využívání majetku. Odpisy provádí vlastník majetku, popř. pronajímatel, na základě odpisového plánu, jehož vytvoření a náležitosti mu ukládá ZoÚ, resp. § 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dlouhodobý majetek může být odepisován pouze do výše jeho ocenění v účetnictví. Výjimku z doby odpisování tvoří *zřizovací výdaje*, které se podle zákona účetně odpisují nejvýše p dobu 5 let; *goodwill* se podle zákona odpisuje rovnoměrně po dobu 60 měsíců, a to od nabytí podniku, jeho části a u záporného goodwillu od rozhodného dne přeměny do nákladů, resp. u kladného goodwillu od rozhodného dne přeměny do výnosů; *oceňovací rozdíly* se odpisují rovnoměrně po dobu 180 měsíců, a to od nabytí podniku, jeho části a u aktivního oceňovacího rozdílu od rozhodného dne přeměny do nákladů, resp. u pasivního oceňovacího rozdílu od rozhodného dne přeměny do výnosů. Vypočtené odpisy podle následujících metod jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru. Metodiku jejich účtování stanovuje ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Metody účetních odpisů - jedná se o 3 základní metody odpisování, přičemž je možné využít jiný způsob odpisování, který lépe vystihne podstatu opotřebení daného majetku: *metoda časová, metoda výkonová a metoda komponentního odpisování.*

Časová metoda účetního odpisování se člení především podle způsobu využívání odpisovaného majetku. *Rovnoměrné účetní odpisy* se využijí především u majetku,

¹² VALOUCH, P.: Účetní a daňové odpisy 2011. Praha: Grada Publishing. 2011. Str. 35.

který je po celou dobu používání využíván rovnoměrně, takže každý rok je v účetních odpisech uplatněna stejná částka, která odpovídá podílu podle stanovených let využívání majetku v odpisovém plánu. Jestliže, je majetek pořízen v průběhu roku, bude nutno vypočítat odpis ve výši odpovídající danému účetnímu období. Vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů je zcela jednoduchý:

$$o = \frac{VC}{t},$$

VC = vstupní cena odpisovaného majetku, t = doba odpisování.

Zrychlené, resp. degresivní účetní odpisy se využívají především u majetku, který nejrychleji ztrácí hodnotu v prvních letech používání (morálně zastarávají), příkladem mohou být počítače, které v dnešní době morálně zastarávají velice rychle. U tohoto majetku je nejvyšší odpis v prvním roce používání a nejnižší v roce posledním. Pro výpočet zrychlených odpisů se používá následující vzorec:

$$o = \frac{2 \cdot VC \cdot t}{t \cdot t + 1},$$

VC = vstupní cena odpisovaného majetku, t = doba odpisování, i = rok odpisování.

Zpomalené, resp. progresivní účetní odpisy jsou vhodné pro odpisování majetku, který ztrácí hodnotu především na konci své životnosti, může se jednat např. o výrobní budovy, kde samotný výrobní provoz bude způsobovat čím dál větší opotřebení majetku. U tohoto majetku je odpis v každém následujícím roce vyšší, než byl v roce předchozím. Výpočet bude prováděn pomocí následujícího vzorce:

$$o = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t \cdot t + 1},$$

VC = vstupní cena odpisovaného majetku, t = doba odpisování, i = rok odpisování.

Metoda komponentního odpisování je dána § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. a je určena pouze pro stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a jejich soubory.

Výkonová metoda odpisování je využívána především při odpisování výrobních zařízení, strojů, které budou odpisovány pomocí koeficientů vypočtených na základě deklarovaného množství vyrobených kusů za dobu životnosti, nebo se mohou využít u vozidel, které by mohly být odpisovány podle množství ujetých kilometrů, protože u vozidel, která jsou určena pro dálkové přepravy, dochází k opotřebení daleko rychleji v závislosti na výkonu, nežli na čase. Odpisový koeficient např. u výrobních strojů se vypočte jako podíl vstupní ceny a počtu kusů deklarovaných výrobcem na dobu životnosti:

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV},$$

VC = vstupní cena zařízení, PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem pro celou dobu životnosti zařízení.

Roční účetní odpis zařízení se vypočte jako násobek roční produkce výrobků a odpisového koeficientu. Zařízení se odepisuje pouze do výše jeho vstupní ceny, bez ohledu na to, zda zařízení nadále zůstává v provozu.

Pro účetní odpisy technického zhodnocení není právní úprava v ZoÚ, pojem „technické zhodnocení“ je definován v ZDP. Platí zde stejné podmínky pro účetní odpisy jako pro dlouhodobý majetek. Odpisy musí vyjadřovat především skutečné opotřebení technického zhodnocení.

Při úplném odepsání dlouhodobého majetku, tzn., že jeho zůstatková hodnota je rovna nule, dochází k jeho vyřazení z majetku. Běžně nastává situace, že je potřeba vyřadit majetek z evidence i v případě, že jeho zůstatková cena ještě vykazuje kladnou hodnotu. V tomto případě je nutno provést jednorázový odpis zůstatkové ceny podle ČÚS č. 13. Tady může nastat situace, že tento odpis není účtován do nákladů, ale je účtován přes rozvahové účty bez vlivu na účetní výsledek hospodaření podniku.

2.3.5 Daňové odpisy

Daňové odpisy nesouvisí s účetnictvím na rozdíl od odpisů účetních. Účetní odpisy vycházejí z reálného opotřebení a jsou jedním z principů větného zobrazování hospodaření podniku. Daňové odpisy jsou zjišťovány mimo účetnictví, neodpovídají

reálnému opotřebení majetku a slouží výhradně daňovým účelům. Na základě zákonných postupů, které určuje ZDP - zařazení majetku do určených odpisových skupin, zvolení vhodné odpisové metody, správný výpočet, jsou pouze v této výši odpisy uznány jako daňový náklad, který ovlivní základ daně z příjmu fyzické osoby.

Daňové odpisy upravuje především § 26-33 ZDP. Na rozdíl od povinnosti vedení účetních odpisů, u daňových odpisů toto nepředstavuje pro podnikatele povinnost – je na jeho vůli, zda bude či nebude daňové odpisy uplatňovat. Podle § 26 odst. 8 ZDP jsou daňové odpisy právem podnikatele a také je lze přerušit. Pokud je podnikatel ve ztrátě, může rozhodnout o přerušení odpisování. V následujících obdobích může opět navázat, ale musí přesně navázat na předchozí postup a způsob odpisování, jako kdyby vůbec k přerušení odpisování nedošlo. Zároveň také daňové odpisy nemůže použít podnikatel, který v určitém zdaňovacím období uplatňuje výdaje procentem z příjmů. V tomto období vede přehled o daňových odpisech pouze evidenčně a zároveň nelze prodloužit dobu odpisování o dobu, kdy se uplatňovaly výdaje procentem z příjmů.

Prvním krokem pro správný výpočet daňových odpisů hmotného majetku je zařazení majetku do správné *odpisové skupiny*. Toto řeší § 33 ZDP a příloha č. 1 ZDP. Od roku 2008 je vymezeno 6 odpisových skupin, kterým je přiřazena minimální doba odpisování:

Tabulka č. 1 Odpisové skupiny podle ZDP

Odpisová skupina ¹³	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: ZDP, § 30. Vlastní úprava.

V odpisové skupině 1 – 3 je zaříděn hmotný movitý majetek, ve skupině 4 – 6 je zaříděn hmotný nemovitý majetek. Pokud nelze zařadit majetek podle přílohy č. 1 ZDP, tak majetek klasifikovaný podle Klasifikace stavebních děl vydané Českým

¹³ Do konce roku 2007 ZDP obsahoval ještě skupinu 1a pro osobní automobily, pro které platila doba odpisování 4 roky. Od 1. 1. 2008 byla tato skupina zrušena.

statistickým úřadem se řadí do skupiny 5 a ostatní hmotný majetek zaříděný podle Standardní klasifikace produkce¹⁴ se řadí do skupiny 2.

Pro výpočet daňových odpisů lze využít dvě základní metody - rovnoměrné daňové odpisy podle § 31 ZDP a zrychlené daňové odpisy podle § 32 ZDP.

Metoda odpisování se musí zvolit na počátku odpisování a musí být dodržena po celou dobu odpisování majetku, způsob nelze měnit. I u daňových odpisů platí, že majetek může být odepsán pouze do výše vstupní ceny. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na koruny nahoru.

§ 30 odst. 4 – 6 ZDP stanovuje speciální postup odpisů pro přesně vyjmenované složky majetku, např. odpisy otevírek nových lomů, hlinišť, pískoven, technické rekultivace¹⁵, dočasné stavby a důlní díla (odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání); specifické výrobní potřeby – matrice, formy, zápustky, šablony a modely (roční odpis se vypočte jako podíl vstupní ceny a doby použitelnosti nebo stanoveného počtu výrobků, vyrobených jejich prostřednictvím); technické zhodnocení na kulturních památkách (roční odpis představuje jednu patnáctinu vstupní ceny). U těchto specifických odpisů se výpočet provádí s přesností na dny nebo celé měsíce, odpisuje se od následujícího měsíce po dni, kdy byly splněny podmínky pro odpisování. Od 1. 1. 2008 je upřesněno, že odpisování tohoto majetku nelze přerušit. Pokud je odpisování zahájeno nebo ukončeno v průběhu zdaňovacího období, smí být uplatněny odpisy pouze ve výši odpovídající této části zdaňovacího období v závislosti na zvoleném způsobu přesnosti výpočtu odpisů.

Rovnoměrné daňové odpisy jsou první z možných metod výpočtu odpisů. Jedná se o výpočet v souladu s § 31 ZDP. Jednotlivým odpisovým skupinám jsou přiřazeny maximální roční odpisové sazby, a to v dalším rozčlenění na 4 možné skupiny podle odst. 1, písm. a – b) § 31 ZDP:

¹⁴ Dostupná např. na internetových stránkách Českého statistického úřadu www.czso.cz

¹⁵ Pokud tyto nejsou součástí hotného majetku, do jehož vstupní ceny jsou zahrnuty.

Tabulka č. 2 Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b- d)

Odpisová skupina ¹⁶	První rok odpisování	Další roky odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: ZDP, § 31, odst. 1, písm. a). Vlastní úprava.

Tato základní tabulka ročních odpisových sazeb je určena pro všechny poplatníky, kteří jsou oprávněni daňově odpisovat daný majetek. Další tři tabulky, které jsou uvedeny pod písmeny b - d) § 31 ZDP (viz. Příloha č. 1), jsou určeny pro taxativně vyjmenované poplatníky:

- § 31 odst. 1 písm. b) ZDP – poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou¹⁷, který je prvním vlastníkem zemědělského nebo lesnického stroje podle Standardní klasifikace produkce kód 29.3.
- § 31 odst. 1 písm. c) ZDP – poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod podle SKP kód 29.24.1 (plynové generátory, destilační, filtrační a rektifikační přístroje) využívaného v budovách vodního hospodářství, čistírnách a úpravárnách vody, v třídících a úpravárenských zařízeních na zhodnocení druhotných surovin.
- § 31 odst. 1 písm. d) ZDP – tyto odpisové sazby může použít poplatník pro majetek zatříděný v odpisových skupinách 1 – 3, pokud je prvním vlastníkem hmotného movitého majetku (od roku 2006 se za prvního vlastníka považuje i poplatník, který hmotný majetek vyrobil ve své režii) s výjimkou hmotného movitého majetku vyjmenovaného v § 31 odst. 5 ZDP¹⁸.

¹⁶ Do konce roku 2007 ZDP obsahoval ještě skupinu 1a pro osobní automobily, pro kterou platily sazby 14,2; 28,6 a 25. Od 1. 1. 2008 byla tato skupina zrušena.

¹⁷ Příjmy z této činnosti v předcházejícím období činili více než 50% celkových příjmů, resp. u poplatníka, jemuž vznikla daňová povinnost v průběhu zdaňovacího období, je rozhodující poměr skutečně dosažených příjmů.

¹⁸ Roční odpisovou sazbu podle odstavce 1 písm. b) až d) nelze uplatnit u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol, u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební podle zvláštního

Každá uvedená tabulka obsahuje tři rozdílné roční odpisové sazby. Sazba v prvním sloupci se použije pro výpočet odpisů v prvním roce odpisování. V následujících letech se používá sazba z druhého sloupce, která je vyšší, a používá se až do konečného odepsání majetku. Odpisová sazba ze třetího sloupce je určena pro odpisy v okamžiku, kdy dojde ke zvýšení vstupní ceny, tzn., že dojde k technickému zhodnocení majetku a tento je odepisován z ceny zvýšené o technické zhodnocení. § 31 odst. 7 ZDP upravuje jak výpočet rovnoměrných daňových odpisů, tak i použití maximální možné odpisové sazby, která je uvedena v tabulkách. Nižší sazbu než uvedenou nemohou uplatnit poplatníci, kteří uplatňují výdaje podle § 7 ZDP – fyzické osoby, nebo podle § 9 odst. 4 ZDP – osoby uplatňující výdaje procentem z příjmu, nebo používá hmotný majetek k zajištění zdanitelného příjmu pouze zčásti, takže do výdajů k zajištění příjmů zahrnuje pouze poměrnou část odpisů¹⁹. Samotný vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů vychází pouze ze vstupní ceny a roční odpisové sazby:

$$\text{rovnoměrné odpisy} = \frac{VC \cdot RO}{100},$$

VC = vstupní cena, ROS = roční odpisová sazba, odpis bude zaokrouhlen na koruny nahoru.

Na stejném principu je stanoven i vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů z ceny hmotného majetku zvýšené o technické zhodnocení. Použije se tato zvýšená cena roční odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu:

$$\text{rovnoměrné odpisy ze zvýšené vstupní ceny} = \frac{ZVC \cdot ROSpZ}{100},$$

ZVC = zvýšená vstupní cena, ROSpZVC = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu („třetí“ sloupec v tabulkách odpisových sazeb), odpis bude zaokrouhlen na koruny nahoru.

Druhou možnost výpočtu daňových odpisů představuje **metoda zrychlených daňových odpisů** hmotného majetku. Pokud podnikatel zvolí pro výpočet daňových odpisů tuto možnost, v prvním roce odepíše vyšší částku v porovnání s odpisy rovnoměrnými. Při tomto výpočtu se nepoužívají odpisové sazby, ale odpisové koeficienty, které jsou

právního předpisu, hmotného majetku označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.7 (přístroje pro domácnost, jinde neuvedené) a 35.12 (rekreační a sportovní čluny).

¹⁹ Podobnou omezující podmínkou je uplatňování slevy na dani v režimu investičních pobídek podle § 35a odst. 2 písm. a) ZDP.

stanoveny pro všechny odpisové skupiny s rozlišením pro první rok odpisování, pro další roky odpisování a pro odpisování ze zvýšené ceny:

Tabulka č. 3 Koeficienty pro výpočet zrychlených odpisů

Odpisová skupina ²⁰	První rok odpisování k ₁	Další roky odpisování k ₂	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu k ₃
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: ZDP, § 32, odst. 1. Vlastní úprava.

Výpočet zrychlených daňových odpisů upravuje § 32 odst. 2 ZDP. Opět i zde od 1. 1. 2005 platí možnost navýšení vstupní ceny o 20%, 15% a 10% v prvním roce odpisování pro vybrané skupiny poplatníků podle § 32 odst. 2. písm. a) 1 – 3) ZDP.

Výpočet zrychleného odpisu v prvním roce odpisování se provádí jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu k₁:

$$\text{zrychlený daňový odpis v prvním roce} = \frac{VC}{k_1},$$

VC = vstupní cena, k₁ = koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce, vypočítaný odpis bude zaokrouhlen na koruny nahoru.

Výpočet zrychleného odpisu ve druhém roce odpisování a v následujících se provádí jako podíl dvojnásobku zůstatkového ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem k₂ a počtem let, po které již byl odpis prováděn:

$$\text{Zrychlený odpis ve druhém a následujících letech} = \frac{2ZC}{k_2 - n},$$

ZC = zůstatková cena odpisovaného majetku, k₂ = koeficient pro zrychlené odpisování ve druhém roce a následujících a n = počet let, po které již byl odpis prováděn, vypočtený odpis bude zaokrouhlen na koruny nahoru.

²⁰ Do konce roku 2007 ZDP obsahoval ještě skupinu 1a pro osobní automobily, pro kterou platily koeficienty 4, 5 a 4. Od 1. 1. 2008 byla tato skupina zrušena.

Výpočet zrychleného odpisu technického zhodnocení probíhá pomocí zůstatkové ceny zvýšené o technické zhodnocení a koeficientu k_3 pomocí výpočtových vzorců shodných se vzorci v předcházejících dvou odstavcích:

$$\text{zrychlený odpis v roce zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \cdot ZZC}{k_3},$$

ZZC = zůstatková cena zvýšená o technické zhodnocení, k_3 = příslušný koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu;

$$\text{zrychlený odpis v následujících letech po zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \cdot ZZC}{k_3 \cdot n},$$

ZZC = zůstatková cena zvýšená o technické zhodnocení, k_3 = příslušný koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu a n = počet let, po které již byl prováděn odpis ze zvýšené zůstatkové ceny.

S vývojem společnosti, ekonomických podmínek, právního prostředí se samozřejmě vyvíjí a mění zákony, v návaznosti na řešení různých situací ve světě i v České republice je potřeba prostřednictvím zákonů a jejich novelizací rychle reagovat. V souvislosti s odpisy je potřeba zmínit snahu vlády ČR o zmírnění dopadů ekonomické krize na podnikatele. Novelou ZDP ze dne 20. 7. 2009²¹ byl vložen nový § 30a, který umožnil pro majetek zařazený do odpisových skupin 1 a 2 využít **mimořádné odpisy**. Týkal se majetku pořízeného od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, kdy pořizovatel byl prvním majitelem. Majetek zařazený do skupiny 1 mohl být odepsán rovnoměrně bez přerušení ve výši 100% během 12 měsíců, majetek zařazený do skupiny 2 mohl být odepsán rovnoměrně bez přerušení ve výši 100% během 24 měsíců, přičemž v prvních 12 měsících bylo možno rovnoměrně odepsat 60% vstupní hodnoty a během druhých 12 měsíců zbylých 40% vstupní hodnoty. Mimořádné odpisy nebylo možno uplatnit na majetek podle § 30 odst. 4 a 5 ZDP a rovněž se nevztahovaly na technické zhodnocení majetku.

V průběhu roku 2010 byla schválena a s účinností od 1. 1. 2011 vstoupila v platnost další novelizace ZDP²², byl vložen § 30b pro **odpisování hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření**. Tento majetek specifikovaný

²¹ Provedeno zákonem č. 216/2009 Sb.

²² Provedeno zákonem č. 346/2010 Sb.

v odst. 1 příslušného paragrafu se odepisuje rovnoměrně bez přerušení po dobu 240 měsíců do 100% vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny. Odpisy se stanovují s přesností na měsíce, při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze odpisy uplatnit pouze ve výši odpovídající tomuto zdaňovacímu období. Odpisy se rovněž zaokrouhlují na koruny nahoru. Technické zhodnocení tohoto majetku zvyšuje jeho vstupní cenu, odepisuje se rovněž rovnoměrně, a to po zbývající dobu odpisování základního majetku, minimálně však 120 měsíců. Odpisování této skupiny majetku doprovází ještě několik přechodných ustanovení a obsáhlá důvodová zpráva, které upřesňují jak správné zařazení majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření, tak i správný postup výpočtu odpisů.

Jak už bylo v předcházejícím textu zmíněno, zákon o dani z příjmu poplatníkovi umožňuje **přerušit odpisování**, pokud je to pro něho výhodnější. Tato možnost je zakotvena v § 26 odst. 8 ZDP. Jedná se především o situaci, kdy by zahrnutí daňových odpisů do nákladů znamenalo takové snížení daňového základu, že nebude možné uplatnit u fyzických osob odpočet všech přípustných odčitatelných položek od základu daně podle § 15 ZDP, u právnických osob odpočet všech přípustných odčitatelných položek od základu daně dle § 20 ZDP, protože u obojích by došlo k jejich propadnutí, dále u fyzických i právnických osob o nárok na odčitatelné položky od základu daně podle § 34 ZDP a nárok na slevy na dani dle § 35 ZDP.

ZDP dále řeší úpravu situací, kdy není možné uplatnit roční odpis v plné výši, ale pouze v poloviční (§ 26 odst. 7 ZDP); dále v § 30 odst. 10 ZDP řeší pokračování v odpisování ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník, se zachováním způsobu odpisování; § 32c ZDP řeší pokračování odpisování u majetku nabytého ze zahraniční nepeněžitým vkladem; a také je potřeba věnovat pozornost limitaci vstupní ceny osobního automobilu, který řešil § 29 odst. 10 ZDP, který byl platný do konce roku 2007. Stejně tak § 30 odst. 4 ZDP platný do konce roku 2007 řešil možnost leasingových odpisů v případě finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku.

Teorie daní a daňových odpisů je velice široké téma, které by zabralo podstatně více prostoru, pokud by se jím tato bakalářská práce chtěla zabývat ještě podrobněji. Nyní je nutno dát prostor spojení teorie s praxí.

3 Analytická/praktická část práce

Jak vypadají odpisy v praxi, nám tato bakalářská práce přiblíží za využití skutečných účetních podkladů, výkazů a daňových přiznání soukromé firmy. Jedná se o podnikající fyzickou osobu, nazveme jí Jiří Polák. Firma se na trhu pohybuje od roku 1991, svoji činnost provozuje v oblasti obchodní, distribuční, nemá žádnou vlastní výrobu, žádná střediska.

Roky 2005 až 2007 byly pro firmu velice těžké z hlediska jejího vlastního bytí či nebytí. Firma si prošla těžkou krizí i úspěšnou následnou sanací. V důsledku restrukturalizace má firma v současné době 3 zaměstnance, 5 spolupracujících osob, velký kus práce odvádí majitel firmy. Byly postupně zrušeny všechny sortimentní divize, přistoupilo se k posílení spolupráce na sortimentu lepidel, vybraly se cca 4 doplňující položky, které zvládnou na trhu nabízet spolupracující obchodní zástupci a nemusí se hledat nové odbytové kanály, resp. se jedná v některých případech o zcela individuální obchod, který provádí sám majitel firmy²³.

3.1 Odpisy ve firmě v letech 2005 – 2010

S předáním účetnictví od externí firmy došlo i k postupnému dohledávání způsobů evidence a výpočtů odpisů jednotlivých druhů dlouhodobého majetku. Spolu s účetními podklady, doklady a údaji v účetním systému nebyly dodány žádné karty dlouhodobého majetku, kde by byl zaznamenán vznik a výpočet odpisů. Vždy se všechno znovu dohledávalo přímo v účtech, což značně jednak zdržuje práci a jednak může docházet k přehlédnutím a následně i k chybám.

Během roku 2007 byly vytvořeny karty dlouhodobého majetku pro jeho evidenci a výpočet odpisů (viz. Příloha č. 2), do kterých byl zpětně zaznamenán i majetek průběžně odpisovaný od roku 2003, protože v jeho odpisech se vzhledem k přerušení odpisování v letech 2005-2006 pokračovalo ještě v roce 2007.

²³ KINDLOVÁ, D.: Finanční analýza firmy, vyhodnocení kritických ukazatelů a pokus o sanaci. Seminární práce. Praha: VŠEM, 2010.

Z průběžně dohledaných záznamů a rozhodnutí majitele firmy se dlouhodobý hmotný majetek ve firmě odpisuje účetně i daňově zrychlenými odpisy podle ZDP. Majetek je sledován v účetní skupině 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, kdy pro každý jednotlivý druh majetku je vytvořen samostatný analytický účet s popisem sledovaného majetku. Stejně tak je ke každému majetkovému účtu vytvořen samostatný analytický účet ve skupině 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí, kde jsou sledovány kumulace odpisů. Tím je docíleno toho, že firma získala přesný přehled o evidovaném majetku a jeho hodnotě bez nutnosti pracně dohledávat nabývací doklady a zjišťovat, z čeho je složena celková hodnota majetku.

3.2 Druhy odpisovaného majetku, jeho ocenění, výpočet a výše odpisů

Firma nevlastní nemovitý majetek, takže odpisy podle odpisových skupin 3 – 6 tady nepřicházejí vůbec do úvahy. Odpisy jsou prováděny na majetku movitém, převážně na pořízených firemních vozidlech.

Jeden z prvních odpisů představených touto bakalářskou prací je odpis na souboru movitých věcí, které jsou nazvány Server 2002. V roce 2002 došlo ke stěhování firmy do nových prostor, kde bylo potřeba zřídit zcela novou počítačovou síť. Práci provedla odborná firma, která dodala kompletní hardware i software. Externí účetní firma z dodavatelské faktury vyčlenila 4 části, které byly zaúčtovány jako *soubor movitých věcí s pořizovací hodnotou 216 500,- Kč* bez DPH (jednalo se o samotný server v hodnotě 109 010,-, dále počítač IBM v hodnotě 37 970,- s monitorem v hodnotě 17 680,- a velkokapacitní tiskárnu HP v hodnotě 51 840,- Kč bez DPH). Majetek byl zařazen do odpisové skupiny 1, s dobou odpisování 3 roky. Odpisy byly vypočteny pomocí koeficientů pro zrychlené odpisování, tzn. v prvním roce odpisování $k_1 = 4$, ve druhém roce a následných $k_2 = 5$. Při takto nastaveném odpisování by došlo k prodloužení odpisů na 4 období. V letech 2005 a 2006 však ve firmě došlo k přerušení odpisování a zároveň v roce 2007 ke změně koeficientů pro výpočet odpisů. Koeficient k_2 byl změněn na hodnotu 4, čímž došlo ke změně výpočtu a v roce 2007 byl soubor movitých věcí odepsán do výše 100%:

Tabulka č. 5 Výpočet zrychlených odpisů v roce 2007 – 2011 pro nákladní automobil

Řádek	Rok	Daňový odpis		Zůstatková cena		Poznámka
		koeficient	hodnota/Kč	účetní	daňová	
690 857,98						
1.	2007	4	172 715,-	518 142,98	518 142,98	Odp.sk. 1a/2
2.	2008	6	207 258,-	310 884,98	310 884,98	Změna zákona
3.	2009	6	155 443,-	155 441,98	155 441,98	
4.	2010	6	103 628,-	51 813,98	51 813,98	
5.	2011	6	51 813,98	0,-	0,-	

Zdroj: Interní účetnictví firmy. Vlastní úprava.

Nová **telefonní ústředna** měla pořizovací hodnotu **55 937,- Kč** bez DPH, takže byla zařazena do odpisovaného DHM. Pro zařazení byla použita odpisová skupina 2 a opět zrychlené odpisy s koeficienty $k_1 = 5$ a $k_2 = 6$:

Tabulka č. 6 Výpočet zrychlených odpisů v roce 2007 – 2011 pro telefonní ústřednu

Řádek	Rok	Daňový odpis		Zůstatková cena		Poznámka
		koeficient	hodnota/Kč	účetní	daňová	
55 937,-						
1.	2007	5	11 188,-	44 749,-	44 749,-	Odp.sk. 2
2.	2008	6	17 900,-	26 849,-	26 849,-	
3.	2009	6	13 425,-	13 424,-	13 424,-	
4.	2010	6	8 950,-	4 474,-	4 474,-	
5.	2011	6	4 474,-	0,-	0,-	

Zdroj: Interní účetnictví firmy. Vlastní úprava.

Obě nové položky budou odpisovány po dobu celkem pěti let, kdy odpisy do roku 2010 jsou již provedeny, a v roce 2011 budou odepsány do výše 100% vstupní hodnoty.

Během roku 2007 tedy došlo k pořízení nového DHM, který byl zařazen do odpisování, a zároveň byly provedeny odpisy majetku z předchozích období, kdy bylo přerušeno odpisování. Celková hodnota odpisů v roce 2007 činila 266 tis. Kč (viz. Příloha č. 3).

V letech 2008 a 2009 nebyly prováděny žádné investice do dlouhodobého hmotného majetku, pouze byly pořizovány drobné předměty s účtováním přímo do nákladů. Odpisy za majetek pořízený v předcházejících období činily v součtu za rok 2008 částku 225 tis. Kč (viz. Příloha č. 4). V roce 2009 byl doplacen leasing na vozidlo na malé závozy pořízené v roce 2006 a vozidlo bylo odkoupeno za zůstatkovou cenu 10 000,- bez DPH. Tato cena byla po poradě s daňovým poradcem odepsána ve dvou rovnoměrných splátkách 5 000,- v roce 2009 a 5 000,- v roce 2010. Celková částka odpisů v roce 2009 tak činila 174 tis. Kč (viz. Příloha č. 5).

Rok 2010 přinesl majiteli firmy možnost podnikat i v trochu odlišném oboru, než je distribuce sortimentu lepidel a stavební chemie. Na základě mandátní smlouvy se zapojil do obchodu s diamanty. Obchodní majetek firmy rozšířil o **hodinky** zdobené diamanty, které jsou součástí prodejní prezentace. Jejich pořizovací cena byla **77 080,25 Kč** bez DPH. Tento majetek byl po dohodě s daňovým poradcem zaříděn do odpisové skupiny 2 s dobou odepisování 5 let a koeficienty $k_1 = 5$ a $k_2 = 6$. Pro odpisy byla opět zvolena zrychlená metoda:

Tabulka č. 7 Výpočet zrychlených odpisů v roce 2010 – 2014 pro hodinky

Řádek	Rok	Daňový odpis		Zůstatková cena		Poznámka
		koeficient	hodnota/Kč	účetní	daňová	
	77 080,25					Odp.sk. 2
1.	2010	5	15 416,-	61 664,25	61 664,25	
2.	2011	6	24 666,-	36 998,25	36 998,25	
3.	2012	6	18 500,-	18 498,25	18 498,25	
4.	2013	6	12 333,-	6 165,25	6 165,25	
5.	2014	6	6 165,25	0,-	0,-	

Zdroj: Interní účetnictví firmy. Vlastní úprava.

Tato majetková položka byla poprvé odpisována v roce 2010, do výše 100% vstupní ceny bude odepsána v roce 2014.

V tomto roce, resp. za toto daňové období 2010 se do odpisů zahrnuly celkem čtyři majetkové položky v celkové hodnotě 133 tis. Kč (viz. Příloha č. 6).

Zcela samostatně při výpočtu dílčího základu daně z příjmů z pronájmu podle § 9 ZDP (poplatník pronajímá od roku 2010 byt v osobním vlastnictví a eviduje k tomuto pronájmu příjmy a výdaje ve skutečné výši, majetek není zařazen do obchodního majetku) se v daňových odpisech objevila varianta odpisů nemovitosti, v tomto případě bytu. Byt byl pořízen do osobního vlastnictví pomocí hypotéčního úvěru, pořizovací hodnota bytu činí 2 650 000,-. Odpisovaný majetek byl zařazen do odpisové skupiny 5 s dobou odepisování 30 let a byla opět použita metoda zrychlených odpisů (viz. Příloha č. 7). O těchto odpisech není účtováno, nejsou součástí výkazu zisku a ztráty, jsou pouze daňové a snižují dílčí základ daně z příjmů z pronájmu.

Evidence majetku pro stanovení odpisových tříd a výpočet samotných odpisů byla tedy sjednocena pomocí inventárních karet DHM, výpočet odpisů je prováděn zrychlenou

metodou a účetní odpisy jsou prováděny ve shodné výši s odpisy daňovými dle ZDP. Tímto se podařilo zcela sjednotit a zpřehlednit přístup k údajům o majetku firmy.

3.3 Daňová přiznání za roky 2005 – 2010

Podklady pro daňová přiznání majitele firmy jsou zpracovávána přímo ve firmě. Do konce roku 2003 bylo účetnictví vedeno externě, daňové přiznání zpracováno pomocí daňového poradce. Od roku 2004 bylo účetnictví předáno zpět do firmy, kde nastoupila účetní, která byla zodpovědná za vedení účetnictví. I zde byla daňová přiznání podávána za pomoci daňového poradce. Majitel má příjmy z podnikání podle § 7 ZDP²⁴, nemá příjmy ze závislé činnosti, firma účtuje v podvojném účetnictví. Daňový základ se odvíjí od hospodářského výsledku firmy stanoveného na základě účetní závěrky.

V roce 2005 činil rozdíl mezi příjmy a výdaji pouhých 183 149,- Kč a po úpravě podle § 5 a § 23 ZDP²⁵ se daňový základ zvýšil na 374 640,- Kč. Po předběžném započítání všech odečitatelných částek od daňového základu, kde je započítáván i odpočet úroků z hypotéky podle zákonného nároku, bylo rozhodnuto o přerušení odpisování, protože při jejich uplatnění by nebylo možné snížit daňový základ o všechny zákonem umožněné odpočty ve prospěch daňového poplatníka. Výsledná daň za rok 2005 činila pouhých 3 690,- Kč.

Hospodářský rok 2006 skončil velkou ztrátou. Po všech zákonných úpravách zvyšujících či snižujících daňový základ podle § 5 a 23 ZDP tento činil daňovou ztrátu - 698 945,- Kč, která bude uplatňována pro snížení daňového základu v následujících daňových obdobích. Vzhledem k zápornému daňovému základu zde byl uplatněn postup podle § 7c ZDP²⁶, tzn., že byl použit institut minimální daně, která byla pro výpočet daně za rok 2006 stanovena ve výši 112 950,- Kč. Po započtení všech nezdanitelných částek ve prospěch daňového poplatníka byl konečný daňový základ

²⁴ Informace o příjmech z podnikání dle zmíněného paragrafu se uvádějí v Příloze č. 1 DAP. Pro rok 2010 platil formulář vzor č. 17 MFin.

²⁵ Výpočet v Příloze č. 1 DAP, oddíl E.

²⁶ Novelizací ZDP od 1. 1. 2008 byl tento paragraf opět zrušen, ale v daňových obdobích 2004 – 2007 se jím museli podnikatelé řídit při výpočtu daní.

nulový a samotná daň také. Naopak došlo k nároku na daňový bonus ve výši 18 000,- za tři vyživované děti daňového poplatníka. Za těchto okolností i v roce 2006 bylo přerušeno odpisování DHM.

V roce 2007 došlo k prodeji pozemků, které byly v majetku firmy. Tímto se zvýšil hospodářský výsledek daného roku. Daňový základ po uplatnění všech úprav podle § 5 a 23 ZDP, odpočtu ztráty z minulého období a započítání všech nezdanitelných částek činil 1 166 295 Kč. Na základě tohoto výsledku bylo opět započato odpisování DHM. Na vypočtenou daň byly uplatněny slevy na poplatníka, jeho manželku (bez příjmů) a tři vyživované děti. Výsledná daň za rok 2007 činila 299 012 Kč.

Rokem 2008 započalo období, kdy došlo ke stabilizaci hospodářského výsledku firmy, a je pravidelně dosahováno zisku. V roce 2008 rozdíl mezi příjmy a výdaji činil 3 255 615,- Kč, přičemž částka 117 202,- Kč byla podle § 13 ZDP přerozdělena na spolupracující osobu²⁷, kterou se od 1. 1. 2008 stala manželka majitele firmy. Daňový základ po úpravách podle § 5 a 23 ZDP a odečtení všech položek snižujících daňový základ ve prospěch poplatníka činil 2 925 821,- Kč. Na vypočtenou daň byly uplatněny slevy na poplatníka a na tři vyživované děti podle § 35 ZDP a konečná daň za rok 2008 činila 384 660,- Kč. Daňové odpisy za rok 2008 byly uplatněny v plné výši.

Rozdíl příjmů a výdajů v roce 2009 činil 2 634 327,- Kč, na spolupracující manželku bylo odečteno 229 694,- Kč. Daňový základ po úpravách podle § 5 a 23 ZDP a odečtu všech odpočitatelných položek snižujících daňový základ činil 2 432 311,- Kč. Vypočtená daň po uplatnění slevy na poplatníka a jeho tři vyživované děti činila za rok 2009 částku 315 085,- Kč. Odpisy DHM za rok 2009 byly uplatněny v plné výši.

Rok 2010 přinesl, kromě opět vytvořeného zisku, i změnu ve výpočtu daní, protože majitel začal pronajímat svůj původní byt, který má v osobním vlastnictví a který není součástí obchodního majetku. Dílčí základ daně podle § 7 ZDP činil 2 342 547,- Kč po úpravách podle § 5 a 23 ZDP a odečtení části 131 476,- Kč na spolupracující osobu. Dále byl vypočten dílčí základ daně z pronájmu podle § 9 ZDP²⁸, který po započtení příjmů a výdajů činil ztrátu -84 179,- Kč. Základ daně za rok 2010 po všech zákonných

²⁷ Údaje uvedeny v Příloze č. 1 DAP, oddíl G.

²⁸ Údaje uvedeny v Příloze č. DAP, oddíl I.

úpravách činil 2 067 662,- Kč. Vypočtená daň po odečtu všech slev na poplatníka a tři vyživované děti za rok 2010 činila 250 488,- Kč.

Během šesti sledovaných období došlo k několika novelizacím ZDP, které se postupně promítaly i do výpočtu daní sledovaného daňového subjektu. Určitě to byla změna odpisových skupin s vyřazením skupiny 1a a přeřazením takto zařazeného majetku do skupiny 2 se změnou koeficientu v průběhu odpisování od 1. 1. 2008. Přímo u výpočtu daní došlo k velmi významné změně rovněž od 1. 1. 2008, kdy byla dosud používaná metoda progresivně klouzavé sazby daně nahrazena daní lineární, a to ve výši 15%. Zároveň od 1. 1. 2008 byl zařazen institut „superhrubé mzdy“ pro výpočet daní (základ pro výpočet daně poplatníka je zvýšen o odvody sociálního pojištění, které za něho odvádí zaměstnavatel), který se ovšem podnikajících osob dotýká v tom smyslu, že od 1. 1. 2008 se již do nákladů snižujících daňový základ nezapočítávají úhrady sociálního pojištění. Daňová přiznání za sledovaná období byla vždy podávána v papírové formě klasickým postupem na podatelně příslušného správce daně. Ve většině případů byla daňová přiznání podávána k datu 30. 6. příslušného období, s výjimkou přiznání za rok 2008 a 2010, kdy byla daňová přiznání podána v prvním termínu, tj. k 31.3 2009 a 1. 4. 2011.

3.4 Objem odpisů ve vztahu k daňovému základu

Pokud budou seřazeny do přehledné tabulky všechny sledované daňové základy ve vybrané úpravě, uplatněné odpisy a vypočtená daň z příjmu, bude možno vypočítat vztah odpisů k daňovému základu a dani samotné:

Tabulka č. 8 Porovnání objemu odpisů ve vztahu k základu daně a vypočtené dani

Rok	Daňový základ netto	Roční odpisy	Daňový základ brutto	% odpisů z brutto DZ	Vypočtená daň z příjmu	Snížení DP vlivem odpisů v Kč	Snížení DP vlivem odpisů v %
2005	374 640	0	374 640	0,0%	3 690	0	Přerušené
2006	112 950	0	112 950	0,0%	0	0	odpisování
2007	3 764 877	266 092	4 030 969	7,1%	299 012	85 149	22,2%
2008	2 913 318	225 158	3 138 476	7,7%	374 660	33 774	8,1%
2009	2 460 521	173 868	2 634 389	7,1%	315 085	26 080	7,6%
2010	2 037 090	221 327	2 258 417	10,9%	258 488	33 199	11,4%

Zdroj: Interní účetní doklady firmy, DP 2005 – 2010 včetně příloh. Vlastní úprava.

Tabulka č. 8 vychází z daňových přiznání a jejich zákonných příloh za roky 2005 až 2010. V letech 2005 a 2006 bylo z důvodu špatného hospodářského výsledku a daňové ztráty přerušeno odpisování, takže není možné posoudit vliv odpisů na daňový základ a vypočtenou daň.

V roce 2007 byla v platnosti progresivně klouzavá daň, která pro tento výpočet daně znamenala 32% daň ze základu přesahujícího 331 200,- Kč. V tomto roce základ daně činil 3 764 877,-, takže částka odpisů ve výši 266 092,-Kč představovala snížení daní v plné procentní výši. Objem v Kč 85 149,- představuje ve vztahu k vypočtené dani celkové snížení objemu daně z příjmu ve výši 22,2%.

V letech 2008 a 2009 již pro výpočet daně z příjmu platila lineární daňová sazba ve výši 15%. Její snížení se projevilo i ve snížení procentního snížení objemu daní vlivem odpisů. V roce 2008 byl daňový základ vlivem odpisů snížen o 7,7% a vypočtená daň celkem o 33 774,- Kč, tj. 8,1% celkového objemu vypočtených daní. V roce 2009 byl daňový základ snížen vlivem odpisů o 7,1% a vypočtená daň tímto vlivem byla snížena o 26 080,- Kč, tj. 7,6% celkového objemu vypočtených daní.

V roce 2010 nárůst procent jak podílu odpisů na základu daně na 10,9%, tak zvýšení procentního vlivu na snížení daně na 11,4%, tj. celkem 33 199,- Kč, byl způsoben daňovými odpisy, které snížily dílčí daňový základ z příjmů z pronájmu. Tento příjem se v minulých letech neuskutečnil, ale je předpoklad, že v následujících několika daňových obdobích se bude opakovat.

Pokud bude vyhodnocení vycházet z let 2008 – 2010, kde již platily shodné podmínky pro výpočet daně z příjmu, je zřetelně vidět, že snížení daňového základu i vypočtené daně se pohybuje shodně v rozmezí přibližně 8 až 11%.

Pomocí daňových odpisů byla ve sledovaném období vytvořena finanční rezerva v podobě snížených daňových odvodů ve výši 178 202,- Kč.

4 Závěr

Přiznání k dani z příjmu fyzických osob... je to papír, je to nepříjemná povinnost, je to množství práce a hlavně je to množství informací, které musí daňový poplatník znát, naučit se je nebo požádat o spolupráci daňového poradce. Podklady pro tuto bakalářskou práci tvoří velmi rozsáhlé množství materiálů od samotných zákonů, studijní literatury podle jednotlivých předmětů modulu oborové specializace, přes odborné časopisy, až po odbornou literaturu zabývající se jednotlivými stádii výpočtu daně z příjmu. Ten, kdo se bude zabývat výpočtem daní, musí znát základní pojmy, základní teorie. Bakalářská práce po krátkém výletu do historie daní velice podrobně v teoretické části rozebrala jednak definici daní, její vlastnosti a funkce, ale také konstrukci daně a daňovou sazbou. Samotné zpracování daňového přiznání v jeho papírové podobě, vyplnění daného tiskopisu, odevzdání správci daně a platba vypočtené daně je už ta závěrečná fáze vzniku daní. Velkým pomocníkem pro všechny, kdo se zabývají daní z příjmu, jsou odborné články a odborné publikace Mgr. Petra Pelecha, který se touto problematikou zabývá již dlouhá léta a všichni účetní a daňoví poradci se s pracemi tohoto autora jistě setkali a využili jeho fundované rady a vysvětlení. Podnikající fyzická osoba, která účtuje v podvojném účetnictví, vychází při stanovení daňového základu z hospodářského výsledku firmy. Výnosy a náklady... náklady musí být daňově uznatelné, aby mohly být využity při snížení daňového základu. Jedním ze zákonných nástrojů snižování daňového základu jsou odpisy. Odpisy velmi úzce souvisí s majetkem firmy, s jeho oceňováním. Teorie odpisů je v zákonné podobě dána jednak zákonem o účetnictví pro účetní odpisy a také zákonem o dani z příjmu pro odpisy daňové. Bakalářská práce do hloubky popsala metody výpočtu účetních i daňových odpisů, vysvětlila nutnost rozdělení odpisů na účetní a daňové. Při zpracování této teoretické části bylo čerpáno z díla Ing. Petra Valoucha, Ph.D. s názvem Účetní a daňové odpisy 2011.

Při přenosu teorie do praxe byla využita malá distribuční firma, jejímž majitelem je podnikající fyzická osoba. Bylo nutno začít opět krátkým výletem do historie firmy, kde byly stručně vysvětleny základní souvislosti, konkrétní údaje byly čerpány z účetnictví a interních dokladů firmy. Podařilo se zmapovat druhy odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku a způsob jeho oceňování. Při tomto kroku je důležitá

dostupnost a přesnost všech potřebných údajů. Ve firmě během sledovaných let 2005 až 2010 došlo k podstatným změnám ve velikosti firmy, v rozsahu její činnosti i počtu zaměstnanců. S tím souvisely i převody účetnictví z externí účetní firmy a posléze i změna účetní přímo ve firmě. Každý má jiný způsob práce, ale aby byla zaručena správnost všech údajů v účetnictví i všech výstupů, je nutno zajistit i vhodné interní doklady, které pomohou dodržet přehlednost údajů. Právě interní tiskopis v podobě karty dlouhodobého hmotného majetku, který přehlednou formou pomohl zajistit evidenci majetku i jeho odpisy, se stal nedílnou součástí podkladů pro výpočet odpisů, a tím i pro správné stanovení daňového základu.

V závěrečné kapitole bakalářské práce je jednoduchá analýza uskutečněných odpisů ve vztahu k daňovému základu a také ve vztahu k vypočtené dani. Během sledovaných šesti let se objevilo několik různých variant použití odpisů – dva roky nebyly odpisy vůbec využity z důvodu nízkého daňového základu v roce 2005 a v roce 2006 z důvodu daňové ztráty. V roce 2007 bylo v odpisování pokračováno a zároveň byl pořízován majetek nový, stejně tak i v roce 2008 a 2009. V roce 2010 se objevil další druh využitých odpisů, a to odpisy využité ke snížení základu daně z příjmů z pronájmu podle § 10 ZDP. Z jednoduché analýzy vyplynulo přibližné snížení daňového základu pomocí odpisů o 7-8% a tím došlo ke snížení daňového zatížení v rozsahu cca 22% v roce 2007, kdy byla daň vypočítávána pomocí progresivně klouzavé sazby daně, a v rozsahu 8-11% v letech 2008 až 2010. Navýšení procentního vyjádření v roce 2010 je způsobeno právě využitím odpisů k pronajímanému majetku v osobním vlastnictví. Samozřejmě by pro podnikající fyzické osoby bylo příjemnější, kdyby mohly všechen pořízovaný majetek ihned dávat do nákladů, protože u některých menších firem je v případě nutnosti zvýšení provozních investic potřeba zajistit provoz firmy úvěrem. Přesto by se jim investice nevrátila v 100% výši. Pořízený majetek si na sebe musí vydělat. Postupné daňové odpisy ve sledovaném období firmě vytvořily finanční rezervu prostřednictvím snížení daňové povinnosti ve výši 178 202,- Kč, což je dostatečná částka pro pořízení nebo obnovení nového nebo stávajícího majetku firmy. Ano, dodržování zákonných předpisů upravujících odpisy je určitou bariérou podnikání, spíše se z pohledu podnikatele jedná o „zdržování“, ale na druhou stranu umožňuje postupně v čase nashromáždit dostatečné množství financí na pořízení nebo obnovu majetku právě prostřednictvím rozložení odpisů v čase.

Literatura

Primární zdroje

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, včetně novelizací platných od 1. 1. 2011. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-AF92B7C8/cds/xsl/legislativa_metodika_795.html?year=0>.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2010. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_42073.html>.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. Dostupné z WWW: <<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=sb02500&cd=76&typ=r>>.

ČÚS č. 019. Dostupné z WWW: <http://www.ucetni-portal.cz/Publikace_P45/Default.aspx>.

Monografie

BRYCHTA, I., MACHÁČEK, I., DĚRGEL, M.: *Meritum Daň z příjmů 2011, právní výklad platný k 1. 1. 2011*. 8.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 640 s. ISBN 978-80-7357-623-3.

CARDOVÁ, Zd.: *Majetek v daňové evidenci*. 1.vyd. Praha: ASPI, a.s., 2009. 136 s. ISBN 978-80-7357-431-4.

HYRŠLOVÁ, J. – KLEČKA, J.: *Ekonomika podniku*. 1.vyd.Praha:VŠEM, 2008. 344 s. ISBN 978-80-86730-36-3.

JAROŠ, T.: *Zdanění příjmů v roce 2011, komplexní průvodce*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 240 s. ISBN 978-80-247-3822-2.

KINDLOVÁ, D.: *Finanční analýza firmy, vyhodnocení kritických ukazatelů a pokus o sanaci*. Seminární práce. Praha: VŠEM, 2010.

KUBÁTOVÁ, K.: *Daňová teorie a politika*. 4.vyd. Praha: ASPI, a.s., 2006. 280 s. ISBN 80-7357-205-2.

MARKOVÁ, H.: *Daňové zákony 2011, úplná znění platná k 1. 4. 2011*. 20.vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 264 s. ISBN 978-80-247-3944-1.

NOVOTNÝ, P.: *Základy účetnictví*. 1.vyd. Praha: VŠEM, 2007. 235 s. ISBN 978-80-86730-08-0.

NOVOTNÝ, P.: *Finanční účetnictví*. 1.vyd. Praha: VŠEM, 2007. 235 s. ISBN 978-80-86730-16-5.

PELECH, P. – PELC, V.: *Daně z příjmů s komentářem k l. 5. 2011*. 11.vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 1023 s. ISBN 978-80-7263-663-1.

SEDLÁČEK, J.: *Daňová evidence podnikatelů 2011*. 8.vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 128 s. ISBN 978-80-247-3802-4.

VALOUCH, P.: *Účetní a daňové odpisy 2011*. 6.vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3803-1.

VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém ČR 2010*. 10.vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Odborné knihy a časopisy

MÜLLEROVÁ, L. – JINDROVÁ, B. a kolektiv autorů: *Praktický průvodce účetnictvím*. Základní dílo včetně 37. aktualizace – květen 2011. Verlag Dashofer: Praha, 2011. ISSN 1801-7878.

Účetnictví v praxi, odborný měsíčník pro účetní praxi. Roč. XIV (2010). Praha: Wolters Kluwer ČR. ISSN 1211-7307.

Účetnictví v praxi, odborný měsíčník pro účetní praxi. Roč. XV (2011). Praha: Wolters Kluwer ČR. ISSN 1211-7307.

Daně a právo v praxi. Roč. XV (2010). Praha: Wolters Kluwer ČR. ISSN 1211-7293.

Daně a právo v praxi. Roč. XVI (2011). Praha: Wolters Kluwer ČR. ISSN 1211-7293.

Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále. Roč. XI. (2010). Český Těšín: Poradce s.r.o. ISSN 1214-522X.

Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále. Roč. XII. (2011). Český Těšín: Poradce s.r.o. ISSN 1214-522X.

KÖPPELOVÁ, T. – RYTÍŘOVÁ, L.: Daňové přiznání za rok 2010. *Ekonom*, roč. LV (2010), č. 6, příloha s. 1-31. ISSN 1210-0714.

ŠNOBL, P.: Daňové přiznání za rok 2010 – jak se vyhnout častým chybám. *Ekonom*, roč. LV (2010), č. 6, s. 56-57. ISSN 1210-0714.

Internetové zdroje

Historie daní - přednáška. Brno: Masarykova univerzita [cit. 19-06-2011]. Dostupné z WWW: <http://www.econ.muni.cz/~ivan/xxx/subjects/ver_econ/prednes9.htm>.

Něco málo z historie daní I a II. Živá historie – občanské sdružení [cit. 04-10-2010]. Dostupné z WWW: <<http://www.zivahistorie.eu/index.php/neco-malo-z-historie-dani-i/>>.

Přílohy

Příloha č. 1 Tabulky ročních odpisových sazeb při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování

Tabulka č. 9 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20%

Odpisová skupina	První rok odpisování	Další roky odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: ZDP, § 31, odst. 1, písm. b). Vlastní úprava.

Tabulka č. 10 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15%

Odpisová skupina	První rok odpisování	Další roky odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: ZDP, § 31, odst. 1, písm. c). Vlastní úprava.

Tabulka č. 11 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10%

Odpisová skupina	První rok odpisování	Další roky odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: ZDP, § 31, odst. 1, písm. c). Vlastní úprava.

Příloha č. 3 Výkaz zisku a ztráty 2007, první strana, vyčíslení odpisů

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		ke dni 31.12.2007		0	
		(v celých tisících Kč)		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
		IČ			
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období		
a	b	c	1	2	
I.	Tržby za prodej zboží	01	21 823	53 015	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	19 217	44 095	
+	Obchodní marže (f. 01-02)	03	2 606	8 920	
II.	Výkony (f. 05+06+07)	04	2 684	1 208	
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	2 684	1 208	
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0	0	
3	Aktivace	07	0	0	
B.	Výkonová spotřeba (f. 09+10)	08	4 809	8 273	
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	480	676	
B. 2	Služby	10	4 129	7 597	
+	Přidaná hodnota (f. 03+04-08)	11	681	1 855	
C.	Osobní náklady	12	1 000	2 664	
C. 1	Mzdové náklady	13	634	1 964	
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0	
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	359	662	
C. 4	Sociální náklady	16	7	38	
D.	Dané a poplatky	17	206	29	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	266	0	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (f. 20+21)	19	6 386	296	
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	6 386	296	
2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (f. 23+24)	22	1 750	154	
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	1 750	154	
F. 2	Prodáný materiál	24	0	0	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	0	0	
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	997	601	
H.	Ostatní provozní náklady	27	902	254	
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0	
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0	
*	Provozní výsledek hospodaření <i>[(f.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)]</i>	30	3 940	-349	

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprizenani.cz, businesscenter.cz

Zdroj: Interní doklady účetní jednotky, kopie dokladů.

Příloha č. 4 Výkaz zisku a ztráty 2008, první strana, vyčíslení odpisů

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		ke dni 31.12.2008		0	
		(v celých tisících Kč)		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
		IČ			
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období		
a	b	c	1	2	
I.	Tržby za prodej zboží	01	25 634	21 823	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	20 003	19 217	
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	5 631	2 606	
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	3 896	2 684	
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	3 896	2 684	
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0	0	
3	Aktivace	07	0	0	
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	5 696	4 609	
B. 1	Spotřeba materiálů a energie	09	560	480	
B. 2	Služby	10	5 136	4 129	
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	3 831	681	
C.	Osobní náklady	12	1 197	1 000	
C. 1	Mzdové náklady	13	662	634	
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstev	14	0	0	
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	484	359	
C. 4	Sociální náklady	16	51	7	
D.	Daně a poplatky	17	25	206	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	225	266	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	0	6 386	
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	0	6 386	
2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	0	1 750	
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	1 750	
F. 2	Prodávý materiál	24	0	0	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	0	0	
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	1 098	997	
H.	Ostatní provozní náklady	27	310	902	
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0	
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0	
*	Provozní výsledek hospodaření	30	3 172	3 940	
	[(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)]				

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovapriznani.cz, business center.cz

Zdroj: Interní doklady účetní jednotky, kopie dokladů.

Příloha č. 5 Výkaz zisku a ztráty 2009, první strana, vyčíslení odpisů

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 600/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni 31.12.2009 (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období		
			sledovaném 1	minulém 2	
I.	Tržby za prodej zboží	01	25 042	25 634	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	19 482	20 003	
+	Obchodní marže (f. 01-02)	03	5 560	5 631	
II.	Výkony (f. 05+06+07)	04	2 265	3 896	
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	2 265	3 896	
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0	0	
3	Aktivace	07	0	0	
B.	Výkonová spotřeba (f. 09+10)	08	4 258	5 696	
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	546	560	
B. 2	Služby	10	3 712	5 136	
+	Přidaná hodnota (f. 03+04-08)	11	3 567	3 831	
C.	Osobní náklady	12	1 486	1 197	
C. 1	Mzdové náklady	13	607	662	
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0	
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	829	484	
C. 4	Sociální náklady	16	50	51	
D.	Dané a poplatky	17	34	25	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	174	225	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (f. 20+21)	19	0	0	
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	0	0	
2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (f. 23+24)	22	0	0	
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0	
F. 2	Prodáný materiál	24	0	0	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	34	0	
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	816	1 098	
H.	Ostatní provozní náklady	27	175	310	
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0	
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0	
*	Provozní výsledek hospodaření (f.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29))	30	2 480	3 172	

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprizeni.cz, business center.cz

Zdroj: Interní doklady účetní jednotky, kopie dokladů.

Příloha č. 6 Výkaz zisku a ztráty 2010, první strana, vyčíslení odpisů

Zpracováno v souladu s vyhláškou č.
500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT

ke dni 31. prosince 2010
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název účetní
jednotky

IČ
14973430

Označení #	TEXT b	Číslo řádku c	Balances v účetní jednotce	
			31.12.2009 d	31.12.2010 e
	Tržby za prodej zboží	01	26 442	25 042
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	20 512	19 482
	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	5 930	5 560
	Výkony (ř. 05+06+07)	04	1 859	2 265
1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	1 859	2 265
2	Změna stavu zásob vlastních činností	06	0	0
3	Aktivace	07	0	0
B	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	4 732	4 258
B	1 Spotřeba materiálu a energie	09	698	546
B	2 Služby	10	4 034	3 712
	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	3 057	3 567
C	Osobní náklady	12	1 360	1 486
C	1 Vzděvací náklady	13	623	607
C	2 Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	0	0
C	3 Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	686	829
C	4 Sociální náklady	16	51	50
C	Daně a poplatky	17	17	34
E	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	133	174
	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	0	0
1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	0	0
2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0
F	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	0	0
F	1 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
F	2 Prodaný materiál	24	0	0
G	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	6	34
V	Ostatní provozní výnosy	26	904	816
H	Ostatní provozní náklady	27	178	175
V	Převod provozních výnosů	28	0	0
V	Převod provozních nákladů	29	0	0
	Provozní výsledek hospodaření	30	2 267	2 480
	<i>/(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/</i>			

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprznam.cz, business center cz

Zdroj: Interní doklady účetní jednotky, kopie dokladů.

Příloha č. 7 Tabulka vypočtených daňových odpisů pro majetek nezařazený v obchodním majetku firmy

Plán odpisů pronajímaného bytu Hostivařská 119, Praha 10			
Pořizovací cena:	2 650 000,-		
Zrychlené odepisování	Odpisová skupina 5		
Rok odepisování		Odpis daného roku	Zůstatková cena
1	2010	88 333	2 561 667
2	2011	170 778	2 390 889
3	2012	164 889	2 226 000
4	2013	159 000	2 067 000
5	2014	153 111	1 913 889
6	2015	147 222	1 766 667
7	2016	141 333	1 625 333
8	2017	135 444	1 489 889
9	2018	129 556	1 360 333
10	2019	123 667	1 236 667
11	2020	117 778	1 118 889
12	2021	111 889	1 007 000
13	2022	106 000	901 000
14	2023	100 111	800 889
15	2024	94 222	706 667
16	2025	88 333	618 333
17	2026	82 444	535 889
18	2027	76 556	459 333
19	2028	70 667	388 667
20	2029	64 778	323 889
21	2030	58 889	265 000
22	2031	53 000	212 000
23	2032	47 111	164 889
24	2033	41 222	123 667
25	2034	35 333	88 333
26	2035	29 444	58 889
27	2036	23 556	35 333
28	2037	17 667	17 667
29	2038	11 778	5 889
30	2039	5 889	0
		2 650 000	

Zdroj: Interní doklady účetní jednotky, kopie dokladů.